



**ANA CLÁUDIA  
FERREIRA PINHO**

**RELAÇÃO ENTRE TEORIA E PRÁTICA  
CONTABILÍSTICA: um estudo exploratório**





**ANA CLÁUDIA  
FERREIRA PINHO**

**RELAÇÃO ENTRE TEORIA E PRÁTICA  
CONTABILÍSTICA: um estudo exploratório**

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade – Ramo Fiscalidade, realizada sob a orientação científica da Professora Carla Manuela Teixeira de Carvalho, Equiparada a Professora Adjunta do Instituto de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro, e sob a coorientação científica do Professor Carlos Alberto Valente dos Anjos, Equiparado a Assistente do 2.º Triénio do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.



*“Toda a teoria deve ser feita para ser posta em prática, e toda a prática deve obedecer a uma teoria. Só os espíritos superficiais desligam a teoria da prática, não olhando a que a teoria não é senão uma teoria da prática, e a prática não é senão uma prática de uma teoria”.*

*Fernando Pessoa (1926)*



Aos meus pais e ao meu irmão, pelo incansável apoio





## **o júri**

Presidente

Professora Doutora Graça Maria do Carmo Azevedo  
Professora adjunta, Universidade de Aveiro

Arguente principal

Professor Doutor Manuel Emílio Mota de Almeida Delgado  
Castelo Branco  
Professor auxiliar, Universidade do Porto

Orientador

Mestre Carla Manuela Teixeira de Carvalho  
Equiparada a professora adjunta, Universidade de Aveiro

Coorientador

Licenciado Carlos Alberto Valente dos Anjos  
Equiparado a assistente do 2.º triénio, Universidade de Aveiro



## **agradecimentos**

Começo por agradecer à Professora Carla Carvalho e ao Professor Carlos Anjos toda a colaboração, disponibilidade, dedicação e estímulo prestado incondicionalmente ao longo da realização desta dissertação. Todos os valiosos comentários, correções e propostas enriqueceram e contribuíram de forma decisiva para a sua realização. Quero também agradecer-lhes todas as oportunidades que me proporcionaram, que foram fundamentais para o enriquecimento de todo este percurso. Por tudo o que fizeram, estou-lhes agradecida e expresso aqui o meu reconhecimento.

Agradeço a todos os entrevistados que participaram nesta dissertação, pelo seu contributo e pela disponibilidade e amabilidade com que me receberam.

A todos os meus amigos que me acompanharam ao longo deste percurso quero agradecer todo o apoio, incentivo e amizade.

Por último mas não menos importante, agradeço aos meus pais todo o apoio e encorajamento prestado ao longo da minha formação. O amor, a força e a compreensão que sempre me transmitiram, foram decisivos para a conclusão desta etapa. Sem eles não teria sido possível a realização deste percurso.



**palavras-chave** Teoria da Contabilidade, Prática Contabilística, Ensino da Contabilidade, Normalização Contabilística, Investigação Científica em Contabilidade.

**resumo** No atual contexto de harmonização contabilística internacional, assistimos a uma adaptação (ou mesmo adoção) generalizada das normas internacionais de contabilidade emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), substancialmente assentes em princípios e que fazem um maior apelo ao julgamento profissional e ao uso de estimativas.

Neste novo paradigma normativo, presumivelmente, os profissionais sentirão uma maior necessidade de recorrerem à teoria da contabilidade. Assim, motivados por este novo contexto e por ser cada vez maior o número de profissionais de contabilidade com formação académica superior, consideramos importante avaliar o modo como a teoria da contabilidade é aplicada na prática contabilística em Portugal, identificar os potenciais fatores de constrangimento daquela aplicação e refletir sobre a necessidade de eventuais mudanças, designadamente no ensino da contabilidade, consubstanciando estes os objetivos da presente dissertação.

Com este estudo, de natureza exploratória e que tem por base a realização de entrevistas a professores do ensino superior com experiência de prática contabilística, pretendemos recolher evidência empírica acerca da perceção que aqueles profissionais têm da problemática em estudo.

As nossas conclusões apontam para a existência de um afastamento entre a teoria da contabilidade e a sua aplicação na prática contabilística, em parte motivado pela visão um pouco redutora que alguns profissionais, e mesmo docentes, têm da teoria da contabilidade. A adoção obrigatória de normas contabilísticas parece estar a condicionar a evolução do pensamento contabilístico e do próprio ensino da contabilidade, que tende a focalizar-se nos normativos contabilísticos em vigor.



**keywords** Accounting theory, Accounting Practice, Accounting Teaching, Accounting Standardization, Scientific Investigation in Accounting

**abstract** In the current context of international accounting harmonization, witnessing an adaptation (or adoption) of widespread international accounting standards issued by the International Accounting Standards Board (IASB), substantially based on principles and that make a greater appeal to the professional judgment and the use of estimates.

In this new normative paradigm, presumably the professionals will feel a greater need to resort to accounting theory. Thus, motivated by this new context and to be increasing the number of accounting professionals with upper academic formation, we consider important to evaluate how the accounting theory is applied in accounting practice in Portugal, identify potential constraining factors about that application and reflect on the need for any changes, namely in the teaching of accounting, consubstantiating these objectives of the present dissertation.

With this study, of exploratory nature based on conducting interviews with higher education teachers with experience in accounting practice, we intend to gather empirical evidence about the perception that those professionals have about this under study problematic.

Our findings point to the existence of a gap between the accounting theory and their application in accounting practice, in part motivated by the reductive vision that some professionals, and even teachers, have from accounting theory. The mandatory adoption of accounting standards seems to be conditioning the evolution of accounting thought and the proper teaching of accounting, which tends to focus on the accounting standards in force.





## ÍNDICE GERAL

<b>AGRADECIMENTOS .....</b>	<b>XI</b>
<b>RESUMO.....</b>	<b>XIII</b>
<b>ABSTRACT .....</b>	<b>XV</b>
<b>ÍNDICE GERAL .....</b>	<b>XVII</b>
<b>LISTA DE ABREVIATURAS .....</b>	<b>XXI</b>

## **CAPÍTULO I - INTRODUÇÃO .....**

**1**

1. Enquadramento e justificação .....	1
2. Objetivos e relevância do estudo .....	3
3. Estrutura da dissertação .....	4

## **CAPÍTULO II – ENQUADRAMENTO TEÓRICO.....**

**7**

<b>1. Conceitos de teoria da contabilidade.....</b>	<b>7</b>
<b>2. A evolução do pensamento contabilístico.....</b>	<b>10</b>
2.1. Os primórdios do pensamento contabilístico .....	11
2.2. O período da idade média.....	13
2.3. O período pré-científico.....	14
2.4. O período científico.....	16
2.4.1. O materialismo.....	16
2.4.2. O personalismo.....	17
2.4.3. O reditualismo.....	19
2.4.4. O positivismo .....	19
2.4.5. O patrimonialismo .....	20
2.4.6. O neo-patrimonialismo .....	21
2.4.7. A evolução da contabilidade através de paradigmas .....	22
2.5. Considerações acerca do atual pensamento contabilístico .....	24
2.6. A evolução da contabilidade em Portugal .....	26
<b>3. Da teoria da contabilidade às estruturas conceptuais.....</b>	<b>28</b>
3.1. Normalização e harmonização contabilística .....	29
3.2. A necessidade de um suporte teórico para a regulação contabilística .....	32
3.3. Estruturas conceptuais – algumas referências.....	35

3.4. A normalização contabilística em Portugal.....	38
<b>4. O ensino da contabilidade em Portugal .....</b>	<b>39</b>
4.1. Da aula de comércio até à atualidade .....	39
4.2. O ensino recente da contabilidade e suas características .....	40
4.3. O ensino da teoria da contabilidade .....	44
<b>5. A investigação científica em contabilidade .....</b>	<b>47</b>
<b>6. Revisão da literatura sobre a relação entre a teoria e a prática contabilística.....</b>	<b>49</b>
 <b>CAPÍTULO III – ESTUDO EMPÍRICO.....</b>	<b>55</b>
<b>1. Considerações prévias.....</b>	<b>55</b>
<b>2. Objetivos do estudo .....</b>	<b>55</b>
<b>3. Metodologia de recolha dos dados e sua análise .....</b>	<b>57</b>
3.1. Instrumento de recolha dos dados .....	57
3.2. Seleção e caracterização da amostra .....	59
3.3. Processo de recolha de dados.....	62
3.4. Modelo de análise dos dados.....	63
<b>4. Análise das entrevistas .....</b>	<b>65</b>
4.1. Teoria da contabilidade.....	65
4.1.1. Definição de teoria da contabilidade .....	65
4.1.2. Importância da teoria da contabilidade na formação académica .....	66
4.1.3. Importância atualmente atribuída à teoria da contabilidade .....	68
4.1.4. Necessidade de refletir sobre a teoria da contabilidade .....	69
4.1.5. Discussão sobre a teoria da contabilidade no meio profissional.....	70
4.2. A teoria da contabilidade na prática contabilística.....	72
4.2.1. Necessidade de utilização da teoria da contabilidade na vida profissional .....	72
4.2.2. Grau de aplicação da teoria da contabilidade na prática contabilística.....	74
4.2.3. Situações em que os entrevistados não aplicaram a teoria da contabilidade .....	76
4.2.4. Insuficiências na teoria da contabilidade.....	78
4.2.5. Eventual afastamento entre a teoria e a prática contabilística.....	80
4.2.6. Adequada utilização da teoria da contabilidade pelos profissionais .....	83
4.3. O ensino da contabilidade em Portugal.....	85
4.3.1. Adequação às exigências da profissão .....	85
4.3.2. Mudanças no ensino para aproximar a teoria à prática contabilística.....	87

4.3.3. A ligação à prática e o ensino e aprendizagem da contabilidade .....	89
-----------------------------------------------------------------------------	----

## **CAPÍTULO IV – CONCLUSÕES .....91**

1. Principais conclusões .....	91
2. Limitações do estudo .....	96
3. Possíveis desenvolvimentos do estudo.....	96

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....99**

## **ANEXOS .....107**

Anexo 1 – Guião da entrevista.....	107
Anexo 2 – Transcrição da entrevista a E10.....	109
Anexo 3 - Grelha de análise de conteúdo das entrevistas .....	113



## **LISTA DE ABREVIATURAS**

**AAA** – American Accounting Association

**AICPA** – American Institute of Certified Public Accountants

**APB** – Accounting Principles Board

**APOTEC** – Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade

**ARS** – Accounting Research Study

**CNC** – Comissão de Normalização Contabilística

**EC** – Estrutura Conceptual

**EES** – Estabelecimentos de Ensino Superior

**EUA** – Estados Unidos da América

**FASB** – Financial Accounting Standards Board

**IASB** – International Accounting Standards Board

**IASC** – International Accounting Standards Committee

**IFAC** – International Federation of Accountants

**NIC** – Normas Internacionais de Contabilidade

**OCDE** – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

**ONU** – Organização das Nações Unidas

**OROC** – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

**OTOC** – Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas

**POC** – Plano Oficial de Contabilidade

**ROC** – Revisor Oficial de Contas

**SNC** – Sistema de Normalização Contabilística

**TOC** – Técnico Oficial de Contas

**UC** – Unidade Curricular

**UE** – União Europeia



## CAPÍTULO I - INTRODUÇÃO

### 1. Enquadramento e justificação

A teoria e a prática contabilística são de extrema importância e devem estar interrelacionadas e em permanente diálogo: uma não existe sem a outra e cada uma delas perderá a sua importância e função se a outra não existir. Como muito bem refere Guimarães (2005, p. 93) “O que é a teoria contabilística sem a prática? É morta. O que é a prática contabilística sem a teoria? É cega.”

A contabilidade não poderá subsistir sem que aquelas duas realidades estejam presentes e, ao funcionarem corretamente, interrelacionando-se, poder-se-ão conseguir novos desenvolvimentos contabilísticos que contribuirão, quer para uma melhor adaptação da contabilidade à realidade em que está inserida, quer para uma mais adequada aplicação prática da teoria. Acreditamos que a teoria da contabilidade é fundamental para que exista uma boa prática contabilística, pelo que só compreendendo a relação existente entre estas duas realidades é que poderemos adotar atitudes que promovam o seu mútuo desenvolvimento e, em consequência, o progresso da contabilidade.

Porém, a nossa perceção é de que atualmente existe um certo afastamento entre a teoria e a prática contabilística, não existindo, ou existindo pouca, comunicação entre estas duas dimensões. Esta situação faz com que a teoria e a prática contabilística não evoluam em consonância e, deste modo, não satisfaçam as necessidades uma da outra.

Por outro lado, no atual contexto de adoção obrigatória de normas de contabilidade, a prática parece secundarizar a teoria da contabilidade e ficar demasiado circunscrita ao cumprimento dos normativos contabilísticos. De tal modo, é esta influência da normalização na evolução recente da contabilidade que, por um lado, muitos profissionais tenderão a ter uma visão redutora da teoria da contabilidade, restringindo-a aos ensinamentos teóricos presentes nos normativos contabilísticos, quando na verdade a sua abrangência é muito mais ampla, indo muito para além do que está prescrito em cada momento na normalização. Por outro lado, esta realidade também contribuirá para que os próprios estabelecimentos de ensino ofereçam uma formação especialmente, ou quase exclusivamente, centrada nos normativos contabilísticos.

Em todo este processo, o papel do ensino da contabilidade, e mais especificamente a profundidade do ensino da teoria da contabilidade, é fundamental, porquanto é através deste que os futuros profissionais recebem as bases teóricas que vão utilizar na resolução prática de questões contabilísticas. Uma insuficiente aprendizagem da teoria da contabilidade poderá implicar futuras más práticas contabilísticas e, com isso, a produção de informação financeira de menor qualidade, que não cumpra com os seus objetivos. O ensino da contabilidade constitui, assim, um fator chave para a relação que se estabelece entre teoria e prática contabilística.

De referir, ainda, que a normalização também poderá implicar uma certa estagnação do desenvolvimento do pensamento contabilístico, já que a investigação científica tende a centrar-se maioritariamente em aspetos da prática e da aplicação dos normativos contabilísticos, menosprezando o desenvolvimento teórico da contabilidade.

Vivemos atualmente num contexto de harmonização contabilística internacional, assistindo a uma adaptação (ou mesmo adoção) generalizada das normas internacionais de contabilidade (NIC) emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), substancialmente assentes em princípios e que fazem um maior apelo ao julgamento profissional e ao uso de estimativas. É o que acontece em Portugal, com o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), o qual se encontra fortemente influenciado pelas NIC.

Como tal, neste novo paradigma normativo, presumivelmente os profissionais sentirão, ou pelo menos entendemos que deveriam sentir, uma maior necessidade de recorrerem à teoria da contabilidade, uma vez que esta ganha ainda mais importância quando se trata de recorrer a julgamentos profissionais. Porém, pelas razões e com as consequências antes enunciadas, a nossa presunção é de que não será isso que estará a acontecer, já que os profissionais parecem limitar a sua atuação ao que está prescrito nos normativos contabilísticos.

Assim, motivados por este novo contexto e por ser cada vez maior o número de profissionais de contabilidade com formação académica superior, consideramos que se justifica fazer uma primeira análise sobre o modo como atualmente a teoria da contabilidade é aplicada na *praxis* contabilística e identificar as principais causas das possíveis insuficiências existentes. Ao procurarmos perceber a relação atualmente existente entre aquelas duas realidades, poderemos identificar as áreas que necessitam de mudanças, contribuindo, deste modo, para a melhoria da prática contabilística e para o desenvolvimento do próprio pensamento contabilístico.



Para tal, identificamos algumas questões que traduzem as nossas preocupações e, para dar respostas às mesmas, recolhemos, através de entrevistas, opiniões de professores do ensino superior com experiência de prática contabilística, a quem reconhecemos mérito e uma sólida experiência que os mune de características distintas e essenciais ao estudo, permitindo responder aos objetivos do nosso estudo, os quais apresentamos de seguida.

## **2. Objetivos e relevância do estudo**

O principal objetivo deste estudo consiste em recolher evidência que nos permita avaliar o modo como atualmente a teoria da contabilidade é entendida e aplicada na prática contabilística, assim como identificar os principais fatores de constrangimento daquela aplicação prática e refletir sobre a necessidade de eventuais mudanças, nomeadamente no ensino da contabilidade em Portugal.

A identificação, quer das áreas onde os profissionais de contabilidade sentem maior dificuldade na aplicação prática da teoria da contabilidade, quer dos principais fatores que estarão na origem daquelas dificuldades, permitir-nos-á apontar possíveis soluções para superar aquelas insuficiências.

Pretendemos, com este estudo, contribuir para a investigação em teoria da contabilidade, área que não tem merecido nos tempos mais recentes a preferência da doutrina contabilística, designadamente em Portugal. Constatamos que não existem muitos estudos que se debrucem sobre a problemática que aqui abordamos, nomeadamente em Portugal, pois, que tenhamos conhecimento, este é o primeiro estudo realizado no nosso país sobre a relação entre a teoria e a prática contabilística.

Assim, por ser um estudo atual, e que saibamos original, que incide sobre a base de uma boa prática contabilística, *i.e.* a teoria da contabilidade, consideramos que a presente dissertação poderá constituir um modesto contributo para o aprofundamento de toda a problemática associada.

Todavia, é relevante sublinhar que, tendo em consideração a natureza exploratória do nosso estudo, não é nosso propósito apresentar soluções acabadas e totalmente testadas, mas antes contribuir para a identificação de hipóteses passíveis de análise futura e alertar para novas questões merecedoras de uma reflexão, tanto quanto possível

aprofundada. Propomo-nos, deste modo, apresentar uma visão geral da relação que se estabelece entre a teoria e a prática contabilística em Portugal, para que se reflita sobre as temáticas associadas e se possam encontrar soluções cada vez mais eficazes e adequadas ao contexto português, que privilegiem uma atuação contabilística assente na teoria da contabilidade.

Por fim, importa referir que o objeto do nosso estudo circunscreve-se à contabilidade financeira, pelo que não abordaremos as outras áreas da contabilidade, embora algumas conclusões possam, em alguns casos, ser extensivas às demais áreas.

### **3. Estrutura da dissertação**

A nossa dissertação está estruturada em quatro capítulos.

Neste primeiro capítulo efetuamos um enquadramento do tema em análise, justificando a importância e motivações para a problemática em estudo, após o que apresentamos os principais objetivos do estudo e a sua relevância para a investigação científica.

No que concerne ao segundo capítulo, na primeira parte realizamos uma abordagem sumária aos conceitos de teoria da contabilidade, com o propósito de encontrar uma possível definição. Na segunda parte, dedicamo-nos à apresentação e análise da evolução do pensamento contabilístico, apresentando e caracterizando as principais épocas da evolução histórica da contabilidade, com especial enfoque no período científico da contabilidade. Nesta parte também apresentamos a evolução da contabilidade através de três paradigmas – paradigma legalista, paradigma económico e paradigma da utilidade, o que nos permite conhecer a evolução do objeto da contabilidade no tempo. A terceira parte deste capítulo está reservada à análise de questões relacionadas com a normalização e harmonização contabilística, uma vez que estas têm orientado fortemente o desenvolvimento da contabilidade, influenciando-a e constituindo, de certa forma, uma oposição ao conhecimento e utilização da teoria da contabilidade na sua ampla abrangência. A quarta parte é dedicada a uma reflexão sobre o ensino da contabilidade em Portugal, visto que todo este percurso terá influência na atuação profissional e na perceção que os futuros profissionais terão da teoria da contabilidade. A quinta parte deste capítulo é dedicada à apresentação de algumas opiniões sobre o estado da investigação científica em contabilidade e sobre a importância

que é dada na prática contabilística. Na sexta parte, a última deste segundo capítulo, centramo-nos na revisão da literatura sobre a relação entre a teoria e a prática contabilística, onde apresentamos os objetivos dos estudos e as principais conclusões a que chegaram.

O terceiro capítulo destina-se ao desenvolvimento do nosso estudo empírico, realizado através de entrevistas, e está organizado em quatro partes. Na primeira parte deste capítulo, tecemos algumas considerações para enquadramento do nosso estudo, e na segunda definimos os respetivos objetivos gerais e objetivos específicos. Na terceira parte deste capítulo, descrevemos a metodologia utilizada no estudo empírico, apresentando as principais orientações metodológicas, justificando as opções tomadas na recolha de dados e na seleção da amostra, o processo de recolha de dados e, ainda, o modelo seguido no tratamento e análise dos mesmos. Já na quarta parte, a última deste terceiro capítulo, apresentamos e analisamos os dados recolhidos nas entrevistas e interpretamos os resultados obtidos.

No quarto, e último, capítulo apresentamos um resumo e as conclusões de toda a investigação e, ainda, apontamos as limitações deste estudo e os seus possíveis desenvolvimentos futuros.



## CAPÍTULO II – ENQUADRAMENTO TEÓRICO

### 1. Conceitos de teoria da contabilidade

O conceito de teoria da contabilidade não parece acolher amplo consenso no seio da comunidade científica, pelo que, ao abordarmos o significado de teoria da contabilidade, começamos por separar esta expressão em dois termos, “Teoria” e “Contabilidade”, apresentando o conceito de cada um, como efetuado em Carqueja (2011).

São muitas as definições existentes para o termo Teoria. Estas variam dependendo do contexto a que queremos associar o referido termo, já que este pode ser aplicado a diversas áreas do conhecimento e em diferentes situações.

O termo Teoria deriva da expressão grega *theoría*, que significa «estudo», e do latim *theorĭa*, que significa «especulação filosófica» (Infopédia, 2012).

Ao consultar os dicionários de língua portuguesa, encontrámos vários significados para o termo Teoria, como por exemplo: noções gerais (Priberam, 2012a); conjunto de conhecimentos que explicam determinada ordem de factos (Priberam, 2012a); conhecimento sistematizado sobre determinado domínio (Dicionário de Língua Portuguesa, 2006).

Do ponto de vista científico, a Teoria é tida como a parte especulativa de uma ciência, em oposição à prática (Priberam, 2012a); um sistema coerente dos conceitos, princípios e técnicas na base de determinado objeto de estudo (Dicionário de Língua Portuguesa, 2006); hipótese não testada experimentalmente que se apresenta como explicação de determinada circunstância ou fenómeno em relação aos quais existem dúvidas (Dicionário de Língua Portuguesa, 2006). Estas são apenas algumas, das muitas definições que poderíamos apresentar.

Se pensarmos no termo Teoria aplicado ao sentido académico, poderíamos apontar todas as designações anteriormente apresentadas. Contudo, na opinião de Carqueja (2011, p. 298), os significados mais esclarecedores serão os de “explicação abrangente, de conhecimento especulativo e de princípios ou opiniões sistematizados”.

À semelhança do que referimos para a Teoria, também o termo Contabilidade apresenta diversas definições, as quais foram sofrendo alterações ao longo dos tempos e variam consoante o período contabilístico em que se enquadram.

Nos dicionários de língua portuguesa, a Contabilidade é definida como sendo a arte de escriturar livros comerciais (Priberam, 2012b); a técnica do cálculo e do registo das operações comerciais ou financeiras realizadas por uma pessoa, sociedade, empresa ou repartição do Estado (Dicionário de Língua Portuguesa, 2006); o serviço que se ocupa do registo de todas as transações e operações financeiras (Dicionário de Língua Portuguesa, 2006); a escrituração de contas (Priberam, 2012b); entre outras. Contudo, em nossa opinião, todas estas definições demonstram uma visão muito redutora da contabilidade, limitada à técnica de registo.

De um ponto de vista mais científico e doutrinal e assente em revisão da literatura nesta área do conhecimento, constatamos que ao longo da história foram surgindo várias definições de contabilidade, cada vez mais abrangentes, podendo-se através destas analisar a evolução do objeto da contabilidade. Apresentamos, de seguida, algumas dessas definições.

MacNeal, em 1939, e posteriormente, em 1941, o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), definem a contabilidade como a arte de registar, classificar e sintetizar de maneira significativa e em termos monetários, transações e eventos essencialmente de carácter financeiro, interpretando os seus resultados (Tua Pereda, 1995b).

Em 1966, a *American Accounting Association* (AAA) define a contabilidade como o processo de identificação, de medida e de comunicação da informação económica com o intuito de fundamentar os juízos e as decisões de quem utiliza a informação.

Já em 1970, o AICPA avança com uma outra definição de contabilidade, no documento intitulado em *The Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises*, entendendo a contabilidade como uma atividade de serviço, em que a função é fornecer informação quantitativa, principalmente de natureza financeira, sobre as entidades económicas, com o objetivo de que seja útil à tomada de decisões económicas. Está pois, subjacente a esta definição a função de utilidade e de auxílio à tomada de decisão.

Crespo Dominguez, em 1990, define a contabilidade como a ciência cujo objeto é o estudo das relações económicas, com o propósito de as medir e representar, para que os sujeitos com poder de decisão adotem as condutas e políticas mais adequadas (Rocha, 2000).

Mais recentemente, Faria (2005, p. 40) refere que atualmente a contabilidade é entendida como um sistema de informação que age sobre uma realidade, de forma a “captar dados relevantes e interpretá-los de uma maneira influente sobre o seu registo e representação, bem como, interpretá-los de forma útil e acessível ao conhecimento dos múltiplos interessados”. Ao ser considerada como um sistema de informação, o autor acrescenta que a definição de contabilidade não é única.

Sá, em 2009 (p. 42), define a contabilidade como

“a ciência que tem por objeto o estudo e a descoberta sobre a verdade ou realidade objetiva dos fenómenos patrimoniais e por finalidade a prosperidade, adotando metodologia holística sob a visão das funções sistemáticas dos componentes da riqueza dos empreendimentos humanos, estes como células sociais. Contabilidade geral é a apresentação da visão lato sensu dos conceitos, doutrinas e temas tratados pela disciplina, inclusive os de natureza informativa patrimonial”.

Destas definições, concluímos que, atualmente, subjacente ao conceito de contabilidade está a ideia de produção de informação de natureza económica e financeira útil à tomada de decisão e relativa à riqueza, factos e situação económica das entidades. Está, assim, subjacente o paradigma da utilidade, do qual falaremos mais adiante.

Face a tudo quanto foi exposto, podemos concluir que, atualmente, a teoria da contabilidade constitui o suporte da atuação contabilística e o fundamento teórico da contabilidade, permitindo explicar, de forma abrangente e sistematizada, a riqueza e determinados factos económicos das entidades, e produzir informação útil à tomada de decisão.

Portanto, em nossa opinião, a teoria da contabilidade será tudo o que está na base e que permite estruturar o pensamento contabilístico, sendo o suporte da prática contabilística, o que sustenta e dá forma ao modo de pensar e fazer a contabilidade.

Perfilhamos, por isso, a opinião de Wright (1914), citado em Al-Adeem (2009, p. 16), de que a teoria é “a alma da prática”, já que sem teoria para a “animar”, a prática é um “simples mecanismo”. Veja-se que, já nesta época, havia uma preocupação com a necessidade existir uma relação entre teoria e prática contabilística.

Um outro exemplo é o de Funk (1950), para quem qualquer teoria que não leve a boas práticas não é aceitável. Este autor apontava como prática aceitável, aquela que está de acordo com o quadro definido pela teoria.

Importa, ainda, referir que é a partir da história da contabilidade que se fica a conhecer os desenvolvimentos ocorridos na teoria da contabilidade, em aspetos como a terminologia, os pressupostos básicos, os princípios, os conceitos, a identificação e mensuração dos elementos; entre outras (Funk, 1950). Já para Herrick (1950), e à data do seu estudo, possivelmente, o mais importante desenvolvimento em contabilidade deriva da crescente consciência que os contabilistas têm das suas responsabilidades sociais.

Assim, a análise da evolução histórica da contabilidade permite-nos conhecer o desenvolvimento da própria teoria da contabilidade, reflexo do pensamento contabilístico de cada época.

É pois uma resenha dessa evolução que iremos apresentar na próxima parte. Antes, porém, importa referir que a teoria da contabilidade, como um todo, foi evoluindo por influência de várias teorias e doutrinas que dominaram cada época e que assentam em situações mais específicas da contabilidade. No nosso estudo, não nos é possível abordar todas elas, nem é esse o nosso propósito, pelo que centramos a nossa análise naquelas que, da revisão da literatura, nos pareceram mais determinantes para a evolução da teoria da contabilidade.

## **2. A evolução do pensamento contabilístico**

Neste ponto pretendemos apenas abordar alguns dos acontecimentos mais marcantes da evolução histórica da contabilidade e a forma como estes influenciaram a evolução da própria teoria da contabilidade ao longo dos tempos.

Só através do estudo da sua evolução histórica é que podemos compreender a contabilidade tal como hoje a conhecemos, bem como a construção de toda a teoria da



contabilidade. Como defende Riahi-Belkaoui (2000), o estudo da história da contabilidade mostra-se bastante importante até para a compreensão das práticas presentes e futuras.

Podemos, assim, dizer que a evolução histórica da contabilidade é o fio condutor da evolução do conhecimento contabilístico e da teoria da contabilidade e, apenas através do conhecimento dessa evolução, podemos compreender melhor esta disciplina e utilizar esses desenvolvimentos em progressos futuros. É também com a evolução do pensamento e do conhecimento humano que se evolui na contabilidade, o que demonstra a influência da humanidade na contabilidade e, por sua vez, a influência da contabilidade na humanidade, estando estas duas realidades desde sempre interrelacionadas.

Para a apresentação desta evolução acolhemos a divisão histórica da contabilidade de Sá (1998), em conjugação com a de Monteiro (2004). Também acolhemos a divisão histórica por paradigmas de Cravo (1999a) que apresentamos no ponto 2.4.7. deste capítulo.

## **2.1. Os primórdios do pensamento contabilístico**

Do que se conhece da história da humanidade, sabe-se que ao longo da sua vivência o Homem foi criando formas de adaptar as suas necessidades ao mundo em que vivia, numa ânsia constante de procura de explicações e de conhecimento sobre o seu mundo e tudo o que o constitui.

Foi através dos seus instrumentos intelectuais e de todas as descobertas que fez, que o Homem foi construindo as várias ciências e desenvolvendo as técnicas que foram surgindo. E é assim que a contabilidade, tal como as outras “ciências”, nasce e se desenvolve ao longo dos tempos (Monteiro, 2004).

Embora não se consiga apontar com grande precisão quando nasceu a contabilidade, sabe-se que esta remonta aos primórdios da existência humana, na pré-história, com as civilizações primitivas, o que nos permite dizer que a contabilidade nasceu com a civilização (Sá, 1998) e foi progredindo à medida da evolução humana.

Os primeiros registos dos acontecimentos estão presentes nas contas da era primitiva, em que o Homem gravava nas grutas, em ossos, em pedras e em outros utensílios aquilo que possuía. Admite-se que estes registos existam há mais de 20 000 anos, existindo

estudos que provam que o Homem já fazia registos de teor contabilístico antes de saber escrever e calcular (escrita comum) (Monteiro, 2004; Sá, 1998).

Com a evolução da civilização, do progresso, do poder e da riqueza dos povos, também os registos contabilísticos evoluíram tendo, para tal, contribuído todos os povos que existiram ao longo da civilização humana.

A origem da sistematização da escrita é atribuída aos povos Sumérios e Babilónios, sendo destes que provêm os documentos mais antigos com registos de débitos e créditos, o que leva a crer que há mais de 5 000 anos já se conheciam aqueles dois conceitos (Cravo, 2000).

Já nesta altura a envolvente influenciava a contabilidade, daí que a mesma fosse ao encontro (e se adaptasse) dos “interesses contabilísticos dos templos, dos palácios e dos comerciantes” (Sá, 1998, p. 32), que eram as pessoas e os organismos que mais influenciavam a civilização naquele tempo, dado o seu poder e riqueza.

Um novo passo para a evolução da escrituração contabilística foi dado pelos Egípcios com a invenção do papiro, que possibilitou a criação dos primeiros livros de escrituração contabilística e, com isso, novos desenvolvimentos, nomeadamente o uso de matrizes contabilísticas.

Também na Índia, existem vestígios de práticas contabilísticas de há mais de 2 300 anos, já com uma considerável organização contabilística, em que se realizavam revisões contabilísticas à contabilidade do governo e onde se tinha especial cuidado com a área orçamental (Sá, 1998).

Segundo Sá (1998), é na Índia que se encontra uma obra de Kautilya com diversos aspetos teóricos da contabilidade, designadamente, conceitos contabilísticos, classificações de custos, receitas e capital e outras teorizações de fenómenos patrimoniais, o que demonstra, como refere o mesmo autor, que a teoria da contabilidade é milenar.

A civilização Minóica, que viveu na ilha de Creta, é aquela que liga as civilizações antigas à Grécia, reforçando a ideia de que a evolução contabilística foi contínua e acompanhou a evolução da sociedade, não tendo sido interrompida (Sá, 1998).

Já na civilização Grega a contabilidade estava presente tanto na esfera pública, como na esfera privada. Depois desta surge a civilização Romana que, como sabemos, foi uma civilização extremamente rica, com um extenso império e que experimentou diversas e das mais importantes evoluções contabilísticas de então. Assim, é com a civilização Romana que os livros de contabilidade ganham grande importância (Monteiro, 2004), já que “a contabilidade privada era obrigatória para os comerciantes, proprietários e banqueiros e os seus livros constituíam prova em Tribunal” (Rocha, 2004, p. 18).

Com a queda do império romano, a contabilidade deixa de registar tantas evoluções no ocidente. O contrário acontece no oriente, em que a sua evolução permitiu trazer novas contribuições para a contabilidade. Com efeito, passou a ser no oriente que existia maior riqueza e, conseqüentemente, foi também aí que a contabilidade mais se desenvolveu depois da queda do império romano.

Em suma, todos os estudos existentes sobre estas e outras civilizações vêm demonstrar que já há muitos milénios existia um vasto conhecimento contabilístico, cuja influência ainda hoje conseguimos encontrar.

## **2.2. O período da idade média**

É na Idade Média, a partir da segunda metade do século XI, que começam a surgir com mais intensidade as primeiras obras editadas sobre os processos contabilísticos, o que faz com que este período seja também conhecido como o período da literatura.

A Europa ganha uma nova expressão, motivada pela grande projeção que o comércio volta a ter, assim como pelas trocas comerciais entre os vários povos e o poder da religião católica, o que requeria meios contabilísticos mais complexos e um controlo dos registos mais apertado, proporcionando as bases para novas evoluções contabilísticas.

É então que surge a consolidação do método das partidas dobradas na Europa, considerado como o grande ponto de partida da contabilidade moderna (Cravo, 2000).

Com a publicação da obra *“Summa Arithmetica, Geometria, Proportioni et Porporcionalitá”* no ano de 1494 (século XV), em Itália, Frei Luca Pacioli foi considerado por muitos e durante muito tempo o grande inventor do método das partidas dobradas<sup>1</sup>.

A verdade é que este método marca a história da contabilidade pelo grande avanço que traz à escrituração contabilística. Permitiu formar as bases para novos progressos, tanto no campo empírico, como na formação das bases para uma ciência da riqueza (Sá, 1999).

Este método baseia-se, no essencial, numa equação em que todo o débito corresponde a um crédito e o inverso, considerando Sá (1998, p. 44) que “nada mais foi que o registo de um facto em sua causa e efeito”.

Resta-nos referir que, mais uma vez, verifica que os avanços contabilísticos tendem a ocorrer nas regiões mais ricas e com forte atividade comercial, como era o caso da Itália, que na altura era uma das regiões mais ativas da Europa.

### 2.3. O período pré-científico

Entre o século XIV e o século XVI “não são editadas muitas obras, mas a literatura continuaria intensificando-se, entretanto, já com um carácter pré-científico” (Sá, 1998, p. 50).

Assim, de acordo com Sá (1998), é a partir do século XVI que se pensa ter iniciado o período pré-científico, sendo este século, e os seguintes, marcados por inúmeras publicações de livros já com matéria contabilística, embora muitos ainda apresentassem uma forte componente aritmética e de técnica comercial.

Portanto, com o tempo, “a literatura contabilística deixou de estar apenas limitada a uma reprodução de práticas, pois, paralelamente, a fase do escrever descrevendo processos, foi cedendo lugar a um período pré-científico de busca de conceitos, proposições e teorias” (Sá, 1998, p. 54).

---

<sup>1</sup> Contudo, agora sabe-se que o verdadeiro autor das partidas dobradas não se conhece efetivamente, uma vez que existem autores que entendem que a intuição para as partidas dobradas já existia nas civilizações da antiguidade e também já são conhecidas outras obras e registos anteriores à obra de Luca Pacioli com o método das partidas dobradas. Portanto, não se sabe efetivamente quem é o autor deste método nem a data precisa em que terá surgido.

Começa a notar-se um certo desenvolvimento contabilístico vocacionado para uma pré-teorização, procurando conceitos e verdades e indo ao encontro da contabilidade como ciência, mas ainda não se enquadrando no período científico.

É durante este período que se desenvolve o contismo, caracterizado pelo estudo e o raciocínio contabilístico centrados na conta, estando muito assente nos métodos de escrituração contabilística. A contabilidade é vista como a forma de escriturar os acontecimentos mas ainda como um ramo das disciplinas matemáticas.

Angelo Pietra, autor italiano, é considerado o primeiro grande precursor do contismo<sup>2</sup> com a sua obra de 1586, em que através da conta procura explicar os factos contabilísticos (Sá, 1998). A sua obra é tida como “a que inicia o período pré-científico, pois, dedica-se a observar factos, a buscar conceitos e a ensaiar teorizações” (Sá, 1998, p. 58).

É no século XIX que se assiste a um grande desenvolvimento do carácter científico da contabilidade, sendo um período de confrontação entre o fim do período pré-científico e o início do período científico. Para Sá (1998, p. 67) são essencialmente as obras dos autores italianos Bornaccini (1818) e Crippa (1838 e 1839) que fazem a ponte entre aqueles dois períodos.

Ainda durante o século XIX, e tendo presente que já “estava consolidada a ideia de que nada vale a informação se não sabemos o que fazer com a mesma e que a conta é um simples instrumento de registo e não o objeto de observação” (Sá, 1998, p. 73), que surgem novas correntes de pensamento já com características científicas.

Entra-se, assim, num período científico, caracterizado por inúmeras obras literárias procurando o objeto da contabilidade, obras estas que originam diversas teorias, escolas e correntes contabilísticas, iniciando-se a literatura científica.

Para esta época da história contabilística, de todas as correntes doutrinárias e teorias contabilísticas que foram surgindo, optamos por efetuar uma breve apresentação daquelas que tiveram maior aceitação e difusão, atendendo às classificações, conjugadas, avançadas por Amorim (1968), Sá (1998) e Monteiro (2004).

---

<sup>2</sup> De acordo com Sá (1998), em Itália, destacam-se outros autores seguidores do contismo, como por exemplo: Carlo Giuseppe Vergani, com obras datadas de 1738 e 1741; Tommaso Domenico Berglia em 1751; Giacomo Della Gattta em 1774 e Giuseppe Forni em 1790.

## **2.4. O período científico**

Admite-se que o período científico tenha surgido na primeira metade do século XIX, entre 1818 e 1840, sendo o ano de 1833 que marca o início deste período em França, com o autor R. O. Coffy e, em Itália, o ano de 1840 com o autor Francesco Villa (Sá, 1998).

É a partir de então que surgem autores como Francesco Marchi, que defende o personalismo e Fabio Besta que constrói a teoria materialista (Cravo, 2000; Sá, 1998).

Este período é caracterizado pelo surgimento de várias correntes de pensamento contabilístico e de diversas teorias. Como referiu Guimarães (2011), na sua apresentação no XI Prolatino, as diversas teorias existentes constituem contributos muito válidos para que exista um melhor conhecimento da teoria da contabilidade e, conseqüentemente, um melhor conhecimento da prática contabilística. Motivo que nos leva a apresentar nos pontos seguintes algumas dessas correntes de pensamento e teorias.

Antes, contudo, impõe-se esclarecer que o campo científico da contabilidade é constituído por diversas teorias que foram surgindo ao longo dos tempos, em que umas teorias deram lugar a outras. Como refere, Cravo (2000, p. 51) “uma teoria nova é muitas vezes a “cristalização” de ideias anteriores afinadas pela experimentação e, nesse sentido, podemos dizer que a disciplina contabilística evolui com todas as teorias que melhorem a explicação do fenómeno contabilístico relativamente a teorias anteriores.”

Já as escolas científicas formam-se motivadas por pessoas, a que chamamos de mestres, que concebem as bases doutrinárias e as teorias, às quais se juntam outras pessoas com pensamentos semelhantes (Sá, 1998).

Por fim, uma corrente doutrinária forma-se pela junção de um conjunto de escolas doutrinárias e procura identificar o objeto de estudo da contabilidade.

### **2.4.1. O materialismo**

O materialismo é uma corrente de pensamento iniciada no século XIX e que iria dar lugar à teoria materialista pelas mãos de Fabio Besta que, para a criar, se munuiu das teses do seu mestre Francesco Villa (Cravo, 2000).

Alguns autores, como Monteiro (2004) e Cravo (2000), referem que R. O. Coffy (1833) foi o precursor da teoria materialista no século XIX, uma vez que este autor tinha em conta o aspeto materialista das contas, considerando que estas retratavam valores em vez de pessoas. Foi este autor que atribuiu à contabilidade verdadeira utilidade social (Cravo, 2000).

Francesco Villa é um autor italiano, que cria a denominada Escola Lombarda e que se enquadra entre as escolas materialista e personalista. Para Villa, o propósito da contabilidade é o controlo, sendo a organização da empresa e a administração do seu património o campo de ação da contabilidade (Cravo, 2000; Monteiro, 2004).

Fabio Besta<sup>3</sup> é também um autor italiano, surge em 1880, foi o fundador da Escola Veneziana e o criador da teoria materialista, a qual assenta no valor do elemento patrimonial retratado na conta, sendo a grandeza material, mensurável e expressada em valor monetário, o objeto da conta. Já o objeto da contabilidade para os seguidores desta teoria é o património (Cravo, 2000; Monteiro, 2004).

Este autor vem fazer oposição ao personalismo, do qual falaremos posteriormente, e a sua corrente de pensamento vigorará até ao início do século XX (Rocha, 2004; Sá, 1998).

Resta referir que a Escola de Besta é também conhecida por controlista, materialista, ou bestana (Monteiro, 2004).

#### **2.4.2. O personalismo**

O personalismo<sup>4</sup> inicia-se no ano de 1867, em Itália, pelas mãos de Francesco Marchi, fundador da Escola Toscana ou Personalista, e fez oposição ao contismo.

Para Marchi as pessoas com interesse ou ação na empresa dividem-se em apenas quatro classes: os proprietários; os correspondentes; os consignatários e os gerentes ou

<sup>3</sup> Como principais seguidores da doutrina de Besta são apontados, por exemplo, os Italianos Carlo Ghidiglia, entre 1883 e 1888; Pietro D'Alvise; Francesco De Gobbis (1889); Pietro Rigobon; Vittorio Alfieri; entre outros.

<sup>4</sup> Alguns seguidores do personalismo são, por exemplo, Giovanni Rossi, que de acordo com Sá (1998) foi considerado o expoente máximo desta doutrina e, em 1895, criou a teoria algébrica das contas; Giovanni Massa; Francesco Alberigo Bonalumi; Vincezo Gitti; entre tantos outros autores.

administradores, sendo esta a sua teoria das contas (Cravo, 2000; Monteiro, 2004; Sá, 1998).

O personalismo “baseia-se no pressuposto de que todas as contas, mesmo aquelas que representam coisas ou bens patrimoniais se devem considerar como contas das pessoas que detêm a sua guarda” (Rocha, 2004, p. 23). As contas retratam o comerciante e desdobram-se em tantas pessoas quantas forem as espécies de bens ou valores que ele detém.

Depois de Marchi, um outro grande seguidor do personalismo foi um autor também italiano, Giuseppe Cerboni, em 1873. A junção das suas obras com as de Marchi vem reforçar a Escola Toscana em Itália, e juntar-se à corrente personalista de outras regiões (Sá, 1998).

É Cerboni quem se consagra como o mais importante autor desta escola e lança a logismografia como teoria e sistema de contabilidade, a partir da obra *“La ragioneria scientifica e le sue relazioni com le discipline amministrative e sociali”*, em 1886 (Cravo, 2000; Monteiro, 2004). O autor considera que tudo o que acontece nas empresas origina direitos e obrigações, o que levou os personalistas a considerarem que o património era constituído por direitos e obrigações (Sá, 1998).

Portanto, nesta época, para os materialistas o objeto da contabilidade era o património e para os personalistas o património era constituído por direitos e obrigações. Por outro lado, com o materialismo a contabilidade começa a ter uma utilidade social e, com o personalismo, começam-se a identificar quais as pessoas com interesse na entidade e na informação contabilística.

O século XX é marcado por grandes viragens na disciplina contabilística, nomeadamente com o aparecimento de novas teorias, escolas e correntes doutrinárias que continuam a estruturar o pensamento contabilístico e pela afirmação da contabilidade como ciência do conhecimento humano.

Como ocorrido em outras épocas, toda a envolvente contribuiu para que a contabilidade pudesse conquistar todos os avanços deste século. Com efeito, toda a envolvente ajuda a impulsionar o progresso contabilístico e o progresso do conhecimento humano, promovendo ou retardando os avanços contabilísticos, consoante as circunstâncias em que nos encontramos.



### 2.4.3. O reitualismo

No que respeita às correntes doutrinárias que surgiram no século XX, começamos por apresentar o reitualismo<sup>5</sup>, desenvolvido na Alemanha mas que atinge proporções em vários países, sendo Eugen Schmalenbach o criador desta corrente de pensamento e o criador da teoria dinâmica em 1908. De referir que o reitualismo começa a surgir no século XIX mas é só no início do século XX que se forma a Escola Reditualista.

Para a Escola Reditualista, a finalidade da contabilidade não é a determinação da composição e valor do património, mas o conhecimento dos custos e proveitos resultantes da gestão (Monteiro, 2004). Assim, para os reitualistas é o lucro o objeto de estudo da contabilidade, sendo que os três pilares de base do reitualismo são o estudo da dinâmica, da relatividade do lucro e do património (Rocha, 2004; Sá, 1998).

### 2.4.4. O positivismo

Em França, em 1914, Jean Dumarchey lança as bases do positivismo e cria a teoria positiva da contabilidade (Monteiro, 2004). Este autor procura regular a contabilidade através de regras matemáticas e, por isso, toda a construção do seu pensamento está ligada a essa disciplina.

Dumarchey considerava que o património constituía-se por quatro massas patrimoniais principais, sendo elas o ativo, o passivo, a situação líquida ativa e a situação líquida passiva e, neste seguimento, apresenta um balanço quadripartido (Rocha, 2004). Segundo Dumarchey, o primeiro membro do Balanço é constituído pelo ativo e é onde se apresenta a situação líquida passiva; no segundo membro está o passivo e é onde se apresenta situação líquida ativa, sendo que a soma dos débitos será igual à dos créditos (Rocha, 2004).

---

<sup>5</sup> Como nos indica Sá (1998), alguns dos principais seguidores do reitualismo são os autores W. Mallberg; E. Geldmacher; E. Mallerowicz; M. R. Lehmann; Wilhelm Rieger; Fredrich Leitner; Alexander Hoffmann; entre outros.

Por fim, de acordo com Monteiro (2004), no positivismo<sup>6</sup> o valor é visto como a pedra angular da contabilidade.

#### 2.4.5. O patrimonialismo

Uma outra corrente do pensamento contabilístico foi o patrimonialismo<sup>7</sup> que se iniciou em Itália, em 1923, com o seu criador Vincezo Masi, o qual teve como mestre Fabio Besta. De referir que, apesar do patrimonialismo ter surgido em Itália, é fora dela que primeiro se desenvolve e consegue maior aceitação.

Vincezo Masi considera que a contabilidade é a “ciência que estuda o património à disposição da empresa” e o património é a “grandeza real, cuja constituição deve ser conhecida e que se transforma e evolui sob o influxo da atividade humana e que se encontra representado no Balanço” (citado em Rocha, 2004, p. 38). Deste modo, o propósito da contabilidade é o “governo económico do património e o seu objeto é a análise qualitativa e quantitativa do mesmo, tanto no seu aspeto estático como dinâmico” (Rocha, 2004, p. 33).

De acordo com a Escola Patrimonialista, a contabilidade divide-se em três partes (citado em Monteiro, 2004):

- ✱ estática patrimonial, que estuda o património, num determinado momento, nos seus aspetos qualitativos e quantitativo;

---

<sup>6</sup> A investigação positivista foi criada por Ross L. Watts e Jerold L. Zimmerman em 1986, mas só no ano de 1979, com a publicação do artigo *“The Demand for Supply of Accounting Theories: The Market of Excuses”*, é que se “marca a cunhagem da expressão *Teoria Positiva da Contabilidade*” (Carqueja, 2011, p. 313). O propósito deste tipo de investigação é explicar e pressupor a atuação da empresa nas escolhas contabilísticas que toma, de entre todas as alternativas que possui, bem como as informações voluntárias que disponibiliza (Mora Enguídanos & Rees, 1996; Moreira, 2009).

<sup>7</sup> Como principais seguidores do patrimonialismo estão Francisco D’Áuria no Brasil, nos últimos anos da década de 20; Paul Garnier, em França, durante a década de 30; José Maria Fernandez Pirla em Espanha, nos fins da década de 50; Gonçalves da Silva em Portugal, que implementou a Escola de Lisboa; Jaime Lopes Amorim, em 1929, que cria a Escola do Porto em Portugal e que apresenta um patrimonialismo com visões próprias mas apontando o mesmo objeto de estudo da contabilidade, os fenómenos patrimoniais; entre outros seguidores (Sá, 1998).

- ✦ dinâmica patrimonial, que estuda o património na sua contínua evolução e sob os dois aspetos anteriores e,
- ✦ relevação patrimonial, que se ocupa da representação do património nos aspetos estáticos e dinâmico, bem como dos fenómenos que nele operam.

Em síntese, no patrimonialismo o objeto de estudo científico da contabilidade é o património e a finalidade da contabilidade é a gestão económica do património.

Da análise até agora efetuada, constatamos que as manifestações patrimonialistas foram estando presentes nas outras correntes doutrinárias já analisadas, portanto, todas elas demonstravam alguma ligação ao património e à riqueza (Sá, 1998).

#### **2.4.6. O neo-patrimonialismo**

O neo-patrimonialismo nasce no Brasil por António Lopes de Sá, que já desde 1976 possuía as ideias estruturadas mas apenas em 1992 é publicada no livro *“Teoria Geral do Conhecimento Contabilístico”*.

Segundo Sá (1998), esta corrente tem inspiração e base no patrimonialismo de Masi, tendo-se aproveitado os princípios do seu pensamento e dada uma maior evolução ao mesmo.

O criador desta corrente apresenta o neo-patrimonialismo como uma nova corrente do pensamento contabilístico, que observa o assunto contabilístico através de perspetivas de amplitude e de correlações que estão de acordo com as necessidades dos mercados e a evolução das tecnologias (Sá, 1999).

Para Sá (2009, p. 41), o neo-patrimonialismo “admite como realidade objetiva que tudo nasce da “necessidade”, gerando “finalidades” para a estas suprir, o que dá ensejo ao surgimento dos “meios patrimoniais” com o objetivo de, através de suas “funções”, deles extrair a “utilidade” que, suprimindo a necessidade, a faz “EFICAZ” (essas as Relações Essenciais)”.

Como refere Sá (2009), o neo-patrimonialismo está ligado a axiomas, teoremas e hipóteses respeitantes a fenómenos, mas não a normas, e alimenta-se da pesquisa sobre

a realidade objetiva patrimonial. Para este autor, o normativo deve ser consequência da ciência e não uma antecedência em matéria intelectual.

#### **2.4.7. A evolução da contabilidade através de paradigmas**

A evolução histórica da contabilidade, no seu período científico, também pode ser analisada através da aplicação das teses de Kuhn à disciplina contabilística. Assim, seguindo a proposta de Morgan, poderemos fazer esta análise através de três paradigmas, sendo eles o paradigma legalista, o paradigma económico e o paradigma utilitarista, indo ao encontro do que em cada período foi considerado o objeto da contabilidade (Cravo, 2000).

Previamente à análise de cada um destes três paradigmas, importa apresentar a definição de paradigma. Para tal, acolhemos a definição de Cravo (2000, p. 52) que entende que um paradigma “é o conjunto de realizações científicas universalmente reconhecidas que, durante algum tempo, fornecem problemas e soluções modelares a uma comunidade de participantes de uma ciência.” Ou, ainda, a definição de Pina Martínez (1991, p. 84) que considera que um paradigma “é um conjunto de teorias, critérios e crenças compartilhadas com a comunidade científica num determinado momento, sob os quais se resolvem os problemas colocados na ciência.”

O **paradigma legalista** surge na contabilidade na época em que esta estava associada ao direito, tendo início com o personalismo de Cerboni (Guimarães, 2005).

Nesta altura sentia-se a influência do direito na disciplina contabilística, através da “prevalência da forma legal dos factos contabilísticos sobre a sua substância económica, bem como pela aplicação rigorosa dos critérios da verificabilidade e da objetividade da informação financeira” (Cravo, 1999a, p. 306).

Durante os anos em que o paradigma legalista esteve presente, a contabilidade estava orientada para o registo, com intuito de prestar informação aos proprietários das entidades sobre a situação das mesmas (Tua Pereda, 1989).

Por conseguinte, a informação contabilística era utilizada com o propósito de evidenciar o património, entendido como o conjunto de bens, direitos e obrigações, sob o ponto de

vista de garantia do cumprimento das obrigações do comerciante perante terceiros, tanto as passadas como as futuras (Cañibano Calvo, (1975); Cravo, 1999a).

Com o passar do tempo e os desenvolvimentos alcançados na disciplina, constata-se que a informação prestada pelos modelos contabilísticos assentes neste paradigma deixam de espelhar a realidade das entidades. É, então, que surge, no pós I Guerra Mundial e no contexto económico inflacionário então vivido, um **novo paradigma – o económico**, também conhecido por cálculo do resultado, que substituí o paradigma legalista.

Neste paradigma, a informação contabilística estava vinculada ao conhecimento da realidade económica das entidades (Tua Pereda, 1989). A disciplina contabilística preocupava-se em procurar uma verdade única para o cálculo do resultado e da situação patrimonial e, com o propósito de facilitar esse cálculo e a repartição eficiente dos recursos disponíveis, muniu-se de conceitos provenientes da teoria económica e da microeconomia (Cravo, 1999a; Tua Pereda, 1989).

Com o objetivo de encontrar a verdade única, no paradigma económico a investigação contabilística é realizada com base no método dedutivo e assente em conceitos económicos (de valor, riqueza e renda) e, ainda, através da utilização do conceito de verdade que permite uma análise mais precisa da situação patrimonial e do benefício, sem a condicionante dos utilizadores da informação (Tua Pereda, 1989).

De referir que, durante a época em que vigorou o paradigma económico, assistiu-se a um elevado progresso da regulação contabilística.

Com o passar do tempo, foi-se apercebendo que a procura de uma verdade única para o cálculo do resultado e da situação patrimonial das entidades era uma utopia, uma vez que se concluiu que “não existe informação contabilística neutra e imparcial, já que, pelo menos na fase de formulação dos princípios basilares desta disciplina, existe sempre uma certa dose de escolha, pelo menos dos destinatários preferenciais da informação” (Cravo, 1999a, p. 307).

Atualmente vigora o **paradigma da utilidade**, o qual surgiu com o reconhecimento de que a informação financeira produzida pela contabilidade deve servir os seus diversos utilizadores.

Este paradigma surge, especialmente, como consequência da Grande Depressão e da consequente reforma dos mercados de capitais dos Estados Unidos da América (EUA),

passando-se a dar relevância aos utilizadores e às suas necessidades de informação financeira (Tua Pereda, 1989).

Assim, “a utilidade da informação para a tomada de decisões pelos destinatários” é tida “como a pedra chave do paradigma da utilidade” (Cravo, 1999a, p. 311), de tal modo que a contabilidade será tanto mais importante quanto mais útil for a informação que fornece aos seus utilizadores.

Tal facto implica que se passe a reconhecer os utilizadores da informação contabilística na construção dos modelos contabilísticos e, ainda, que se alterem os conceitos contabilísticos, com vista à integração destas novas características nesses conceitos.

Este paradigma vem reforçar a ligação entre a contabilidade e a envolvente em que esta se insere, “através de um processo constante de alimentação e retroalimentação” (Cravo, 1999a, p. 309), sendo a informação contabilística o seu ponto de ligação, uma vez que possibilita que os seus utilizadores façam avaliações e tomem decisões informadas.

Podemos assim concluir que o paradigma da utilidade vem substituir a procura de uma verdade única pela procura de uma verdade orientada para os utilizadores da informação, com o propósito de trazer maior utilidade à tomada de decisões (Tua Pereda, 1989).

Do paradigma da utilidade continuaremos a dar conta nos pontos seguintes, uma vez que este continua a estar presente no atual pensamento contabilístico.

## **2.5. Considerações acerca do atual pensamento contabilístico**

Todas as correntes de pensamento contabilístico que mais destaque tiveram neste século, e que anteriormente analisámos, contribuíram para a evolução do pensamento contabilístico e do campo científico da contabilidade. Do mesmo modo, todas as teorias, escolas e correntes de pensamento contabilístico são uma parte da teoria da contabilidade e foi através de todas elas que se foram desenvolvendo os procedimentos contabilísticos e, também, os normativos atualmente existentes.

Atualmente, a teoria da contabilidade tem assentado na utilidade da informação contabilística, fruto do que é o atual pensamento contabilístico, nomeadamente o neo-patrimonialismo.

Ao analisar a evolução do pensamento contabilístico, salienta-se o facto de se verificar que os avanços contabilísticos são mais visíveis em uns períodos do que em outros, fruto das necessidades sentidas em cada momento e da própria envolvente que rodeia a contabilidade, influenciando-a e sendo influenciada por aquela. A contabilidade vai-se alterando, refletindo as mudanças que ocorrem no ambiente em que se insere e, por sua vez, contribui para aquelas, condicionando e determinando a evolução da sua envolvente.

Consideramos que nos tempos mais recentes, a teoria da contabilidade tem sido um pouco esquecida na nossa disciplina, principalmente após o aparecimento dos normativos contabilísticos que têm de ser seguidos – como aliás acontece na maior parte dos países – o que, em nosso entender, tem levado a que atualmente poucos autores se debrucem sobre o conteúdo da teoria da contabilidade no seu sentido mais amplo. Aliás, a nossa perceção é de que muitos consideram estes normativos como sendo a teoria da contabilidade, o que não é verdade: estes normativos contabilísticos assentam em teoria ou teorias da contabilidade e no pensamento contabilístico de então mas não são o todo da teoria da contabilidade. Assim, não é de estranhar que os normativos contabilísticos estejam centrados na utilidade de informação contabilística, uma vez que esta é a preocupação do pensamento contabilístico na atualidade.

De facto, podemos encontrar características das várias correntes do pensamento contabilístico nos normativos contabilísticos mas, no geral, podemos dizer que atualmente estes estão mais focados na utilidade da informação financeira e preocupados com as necessidades dos utilizadores e com o fornecimento de informação útil, o que os situa no atual paradigma da utilidade. Por outro lado, também os liga, de certa forma, ao neo-patrimonialismo, já que alguns aspetos chave destes normativos provêm daquela corrente, designadamente a preocupação com as necessidades dos utilizadores e a finalidade da informação financeira. Todavia, existem muitos outros aspetos da teoria da contabilidade que não estão vertidos nos normativos contabilísticos, pelo que não podemos dizer que os normativos sejam a teoria da contabilidade.

## **2.6. A evolução da contabilidade em Portugal**

Os desenvolvimentos contabilísticos e as obras de contabilidade escritas em português só aparecem no século XVIII e, como tal, é a partir deste período que iremos apresentar a evolução da história da contabilidade em Portugal.

Iniciamos esta análise com a divisão da evolução histórica da contabilidade em Portugal em períodos e, para tal, acolhemos a divisão de Gonçalves da Silva que, como exposto na obra de Guimarães (2005, p. 80), em 1983/1984 propõe a divisão em quatro períodos, sendo eles:

- ✦ o período compreendido entre a fundação da nacionalidade e o fim do século XV;
- ✦ o período entre a época manuelina e os meados do século XVIII;
- ✦ o período compreendido entre o anterior e os primeiros vinte e cinco anos do século XX; e,
- ✦ o período desde então até ao que “atualmente nos encontramos, está prestes a findar se é que ainda não findou.”

De acordo com Monteiro (1975), só a partir do século XVIII é que se começou a usar a partida dobrada em Portugal. Em 1761, foi extinta a Casa dos Contos que tinha como função administrar os bens da casa real, utilizando o método da partida simples ou unigráfico (Monteiro, 2004; Sá, 1998).

Por esta altura, assumia grande importância a Aula de Comércio, que consistia numa escola técnica comercial, a primeira em Portugal. Esta foi criada em Lisboa, no ano de 1759, pelo Marquês de Pombal e contribuiu para que o método da partida dobrada viesse a ser implementado a nível geral, bem como para o estudo da contabilidade (Monteiro, 2004; Rocha, 2004).

Em Portugal, o século XVIII é especialmente marcado pelo aparecimento da primeira obra contabilística em língua portuguesa, da autoria de João Baptista Bonavie, em 1771. Antes deste autor, só se conhece a edição em Dublin, datada de 1764, de uma obra escrita em português mas de autor desconhecido (Rocha, 2004; Sá, 1998).



Durante o século XIX muitas são as obras que surgem em Portugal<sup>8</sup>, centrando-se grande parte delas no método da partida dobrada e, em muitas, aplicam-se noções de cálculo comercial à contabilidade. Contudo, e segundo Monteiro (2004, p. 87), no século XIX, em Portugal, “parece não terem aparecido quaisquer teorizações importantes.”

Em contraponto, é no século XX que Portugal regista mais avanços no campo contabilístico. Neste século já se encontram mais, e importantes, autores a darem grandes passos nos desenvolvimentos contabilísticos, em especial no campo da teorização, como por exemplo, Gonçalves da Silva, Jaime Lopes de Amorim, Martin Noel Monteiro, Rogério Fernandes Ferreira, entre outros (Rocha, 2004).

É nos primeiros anos daquele século que se inicia a “Escola do Porto”<sup>9</sup> que, segundo Carqueja (1995), é encabeçada por Jaime Lopes de Amorim, aderente da corrente patrimonialista. A Escola do Porto surge com a obra “*Lições da Contabilidade Geral*” (1929) de Jaime Lopes de Amorim, obra que marca também o início do patrimonialismo em Portugal. Importa, contudo referir que este patrimonialismo possuía características distintas do apresentado por Masi, embora com a mesma linha de raciocínio e o mesmo objeto de estudo da contabilidade (Sá, 1998).

No mesmo século, Gonçalves da Silva, também ele patrimonialista, criou a Escola de Lisboa<sup>10</sup>. Para este estudioso o objeto de estudo da contabilidade era o património e era sua convicção que todas as escolas e correntes existentes se interpenetravam (Sá, 1998).

Assim, as duas escolas de pensamento contabilístico que se formaram em Portugal possuíam características distintas. No entender de Sá (1998, p. 183), a metodologia de Gonçalves da Silva “difere daquela de Lopes Amorim, pois, este preocupava-se mais com os rigores científicos do equilíbrio e centrava-se com mais afinho na profundidade dos fenómenos patrimoniais”.

---

<sup>8</sup> As referências destas obras podem ser vistas com maior detalhe em Monteiro (2004).

<sup>9</sup> Como seguidores da Escola do Porto podemos apontar os Professores José António Sarmento, Camilo Cimourdain de Oliveira, Hernâni Carqueja, Manuel Baganha e José Rodrigues de Jesus (Guimarães, 2005).

<sup>10</sup> Como seguidores da Escola de Lisboa podemos apontar os Professores Caetano Vidal, Rogério Fernandes Ferreira, entre outros (Sá, 1998).

Atualmente em Portugal os desenvolvimentos contabilísticos, derivados da investigação em contabilidade, assentam maioritariamente nos aspetos práticos da contabilidade, muito focados na normalização contabilística, pelo que, não se pode dizer que exista uma nova escola de pensamento contabilístico em Portugal. A existir seria uma escola de pensamento normativo, pois é nos aspetos normativos, nos efeitos práticos da sua aplicação, que se foca uma larga maioria dos autores da atualidade.

Este facto afeta o desenvolvimento da ciência contabilística, pois é através da discussão da teoria da contabilidade e do pensamento contabilístico que se conseguem os avanços da disciplina, tal como aconteceu ao longo da história. De facto, se os autores não se tivessem debruçado sobre a contabilidade no seu aspeto teórico, esta não tinha atingido todo este desenvolvimento. A contabilidade precisa de estar em constante desenvolvimento, tal como está em constante desenvolvimento tudo que a rodeia.

Em suma, em Portugal, tal como nos restantes países, o desenvolvimento da teoria da contabilidade tem vindo a ser condicionada pela intensificação da normalização, pela ênfase dada aos normativos contabilísticos e sua aplicação.

### **3. Da teoria da contabilidade às estruturas conceptuais**

Podemos dizer que são os EUA os grandes impulsionadores da regulação contabilística e da procura de um suporte teórico para a mesma. É nos EUA que, em 1930, o Comité de Cooperação entre a Bolsa de New York e a Associação Norte-americana de Auditores dão início à emissão de normas contabilísticas e, mais tarde, são também os EUA os primeiros a efetuarem estudos para encontrarem um suporte teórico para a normalização.

No entanto, de acordo com Rodrigues e Guerreiro (2004), foi no ano de 1904, nos Congressos mundiais de profissionais de contabilidade, nos EUA, que se deu início à normalização internacional da informação financeira.

As razões apontadas para o início e massificação da emissão de normas contabilísticas são várias, de entre as quais destacamos:

- ✦ o desenvolvimento das relações internacionais;

- ✦ a globalização, nomeadamente, das economias, das empresas e dos processos produtivos; e
- ✦ a intervenção do Estado em tudo o que respeita à economia.

Ora, inevitavelmente, a emissão das normas contabilísticas baseava-se na teoria da contabilidade e em todos os desenvolvimentos até então ocorridos. Por exemplo, a preocupação dos normativos contabilísticos pela utilidade da informação contabilística resulta de certa forma do neo-patrimonialismo, como vimos anteriormente. Também foi com base na teoria da contabilidade que se formou o suporte teórico para a regulação contabilística.

Resulta, assim importante abordar a normalização contabilística, não só porque esta regula a atuação contabilística mas, também, porque nela está vertida parte da teoria da contabilidade.

### **3.1. Normalização e harmonização contabilística**

Ao falar de normalização é indispensável apresentar a sua definição, para o que acolhemos a explicação dada por Rocha (2004, p. 95) que refere que “normalizar significa tornar normal. Regularizável, ou seja, pretende-se estabelecer normas.”

Como é natural, existem autores a favor da normalização contabilística e outros que manifestam grandes reservas à normalização contabilística. A este propósito fazemos uma breve referência ao estudo de Macve (2010), que demonstra essa evidência, com a apresentação da visão de dois outros autores por ele citados: Christensen (2010) e Boyle (2010), os quais têm opiniões diferentes e contrárias em diversos aspetos. O primeiro destes autores parece ter algumas reservas quanto à normalização contabilística, já que refere que a emissão de um conjunto satisfatório de normas de contabilidade, que têm de abranger tantas situações, é extremamente problemático porque leva ao estabelecimento de diferentes opções contabilísticas para registar o mesmo facto patrimonial. Esta situação poderá incentivar os próprios gestores a elaborarem as contas em seu próprio benefício, o que, seguindo o raciocínio de Christensen, contribuiria para o aumento do risco moral. Por outro lado, este autor considera que o estabelecimento de regras iguais para todas as empresas faz com que, inevitavelmente, se perca o equilíbrio particular das características dos requisitos da informação que seriam ideais para cada empresa

individual, implicando a existência de uma decisão política a respeito de quem será o beneficiado e de quem será o prejudicado. Já o segundo autor parece estar a favor da normalização contabilística, uma vez que referiu que a sua existência é necessária e importante para que exista uma consistência na contabilização e os investidores consigam saber o valor de mercado das empresas. Considera que a normalização internacional (por exemplo do IASB) destina-se, essencialmente, às grandes empresas cotadas em bolsa, para que possam relatar a informação contabilística.

À normalização têm sido apontados aspetos positivos e negativos, tantos e tão diversos que dariam matéria suficiente para uma longa e aprofundada discussão. No entanto, fazemos apenas uma abordagem superficial.

Assim, como ponto negativo, destacamos o facto da norma retirar o contexto da prova e da descoberta à teoria. Como tal, “a normalização, à medida que se desenvolve, torna-se a grande inimiga da atividade científica” (Rocha, 2004, p. 95).

Como ponto positivo destacamos o facto de a normalização permitir compreender “uma situação patrimonial levantada em qualquer parte do mundo, com o mesmo teor e condições técnicas, assim como a preservação de uma sincera exibição dos dados” (Sá, 1998, p. 210). No entanto, para tal é necessário que exista uma harmonização<sup>11</sup> e uniformização das normas, particularmente no contexto de globalização em que nos encontramos, onde a necessidade de comparação e a competição estão sempre presentes, sendo este um fator que favorece a normalização. Tal como referem Tua Pereda e Gonzalo Angulo (2001), a comparabilidade das demonstrações financeiras não será totalmente alcançada se, previamente, não existir uma harmonização conceptual. Segundo J. Rodrigues (2009), só com uma intensa harmonização contabilística internacional se obterá a máxima utilidade da informação para todos os seus destinatários.

De facto, é necessário que esteja assegurada a comparabilidade da informação contabilística, caso contrário corremos o risco de termos empresas a apresentarem lucros num país e prejuízos noutro, devido à utilização de diferentes critérios. Situação esta já

---

<sup>11</sup> Como referem Rodrigues e Pereira (2004), a harmonização contabilística acompanhou a disciplina contabilística durante todo o século XX. De acordo com os mesmos autores, alguns dos principais organismos que impulsionaram a harmonização contabilística internacional são: OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico; ONU – Organização das Nações Unidas; IFAC – *International Federation of Accountants*; IASB; UE; entre outros.

vivenciada por uma empresa portuguesa – a EDP, que em 1997 apresentou lucros na ordem dos 33 milhões de euros, em concordância com as normas de contabilidade nacionais e, as mesmas contas, em concordância com as normas americanas registavam um lucro na ordem dos 550 milhões de euros contos (Antão, 1999).

Porém, previamente a todo o processo de harmonização que se tem seguido, existiam diversos e diferentes sistemas contabilísticos. De acordo com Tua Pereda e Gonzalo Angulo (2001), a diversidade de sistemas contabilísticos é o resultado das características do ambiente socioeconómico de cada país e, como tal, das suas características culturais. Esta opinião é igualmente partilhada por Hopwood (2000) que também enumera razões de índole cultural, relacionadas com os entendimentos conceptuais de cada país, para a existência de diversos sistemas contabilísticos. Como consequência, os países definem os objetivos dos seus sistemas contabilísticos sob a influência e de acordo com as características do meio envolvente em que estão inseridos (Tua Pereda, 2000).

Com a harmonização contabilística internacional pretende-se obter as bases mínimas comuns, que sejam aceites globalmente. Permitindo que, cada país, estabeleça o seu próprio modelo de normalização de acordo com as suas necessidades internas, mas garantindo a comparabilidade da informação das suas empresas com a informação de empresas estrangeiras (Cravo, Grenha, Baptista, & Pontes, 2009).

A harmonização contabilística ganha, ainda, maior importância no que respeita a empresas com valores cotados em bolsa, já que acarreta, para estas, uma série de vantagens. Entre elas, o facto de permitir que estas empresas não tenham custos na transposição da informação financeira para os países onde operam, e de aumentar a credibilidade da informação que é prestada. Isto porque, a apresentação da informação de acordo com as diversas normas contabilísticas, “conduz inevitavelmente à divulgação de informação dissemelhante”, o que gera “confusão nos mercados e contribuiu para a descredibilização da informação contabilística como um todo” (Cravo, Grenha, Baptista, & Pontes, 2009, p. 18).

De facto, a harmonização das normas contabilísticas tem sido uma preocupação e o caminho seguido pelos organismos reguladores a nível mundial<sup>12</sup>, dos quais se destacam o *Financial Accounting Standards Board* – FASB e o IASB.

---

<sup>12</sup> Tendo também sido incentivada por empresas multinacionais que desejavam a comparabilidade da informação financeira (Rodrigues & Pereira, 2004).

Com o processo de harmonização contabilística internacional as empresas com atuação global passaram a adotar maioritariamente as normas do IASB na preparação da sua informação financeira. A este propósito importa referir que, na União Europeia (UE), para se levar a cabo o processo de harmonização contabilística internacional, optou-se por adotar as NIC do IASB na preparação da informação financeira de algumas empresas europeias, tendo os estados membros vindo a adaptar os seus sistemas contabilísticos ao modelo do IASB. O processo de harmonização contabilística na UE permitiu uma maior comparabilidade e transparência da informação financeira prestada pelas empresas, potenciando o acesso a outros mercados e a circulação de capitais.

Tendo em conta tudo o que já foi descrito, podemos dizer que concordamos com a normalização contabilística e com a necessidade da sua harmonização. Como referem Cravo, Grenha, Baptista e Pontes (2009, p.18) é de “aceitar que a base comum seja um conjunto normativo com características globais” – atualmente, as NIC.

Todavia, não devemos esquecer que, nesta matéria de normalização e harmonização contabilística, não se deve retirar a possibilidade de se auto questionar e desenvolver a disciplina contabilística e a teoria da contabilidade.

### **3.2. A necessidade de um suporte teórico para a regulação contabilística**

Do que se conhece da regulação contabilística, sabe-se que até aos anos sessenta a mesma não tinha um suporte teórico explícito, apoiava-se na prática e no que era a aceitação generalizada para emitir normas. Isto porque, nesta época, a regulação contabilística pretendia compatibilizar as práticas contabilísticas e, para este fim, socorria-se do que era de aceitação generalizada.

Com a intensificação da emissão de normas contabilísticas, surge a necessidade de existir um suporte teórico para a regulação. Como refere Tua Pereda (2000), se as regras contabilísticas estiverem apoiadas numa base teórica, mais facilmente podemos realizar ou interpretar as mudanças que poderão provocar modificações no ambiente em que o sistema contabilístico opera, à luz dessa mesma base teórica.

Neste sentido, em 1959 é criado um grupo de trabalho no *Accounting Principles Board* (APB), nos EUA, que se encarregou de produzir estudos com vista a encontrar um suporte teórico para a emissão de normas contabilísticas. A primeira base teórica

apresentada pelo APB assenta num esquema denominado postulados-princípios-regras, inserindo o itinerário lógico-dedutivo nas construções contabilísticas provenientes da regulação (Tua Pereda, 2000).

Segundo Tua Pereda (1995a), o esquema postulados-princípios-regras caracterizava-se por:

- ✦ determinar alguns postulados, fase que compreende a determinação de termos primitivos que traduzem o ambiente económico e político onde opera o sistema contabilístico. São estes postulados que permitem criar uma base para formular princípios e desenvolver regras, que irão possibilitar a aplicação desses princípios a situações concretas;
- ✦ determinar alguns princípios contabilísticos que funcionam como regras básicas que, quando coordenadas, tornam-se num enquadramento de referência para solucionar problemas concretos;
- ✦ formular regras concretas, tendo em conta os postulados e os princípios anteriormente estipulados.

Ao longo do tempo este esquema foi desenvolvido, completando-se e dando origem a outros. Estes desenvolvimentos foram realizados através de estudos denominados *Accounting Research Study* (ARS).

Destes desenvolvimentos surgiu um estudo de Moonitz intitulado *"The Basic Postulates of Accounting"* – ARS n.º 1 em 1960 – em que os postulados foram agrupados em três grandes categorias: postulados do ambiente; postulados do âmbito da contabilidade e postulados imperativos (Tua Pereda, 1995a).

Com esta determinação de postulados, a contabilidade passa a ter em conta o ambiente socioeconómico onde atua, sendo este muitas vezes a explicação de determinados preceitos e opções tomadas na contabilidade. E, portanto, é esta ligação com o meio envolvente que justifica as alterações no tempo e no espaço dos sistemas contabilísticos (Tua Pereda, 2000).

Mais tarde, em 1963, surgiu um outro importante estudo da autoria de Moonitz e Sprouse intitulado *"A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises"* –

ARS n.º 3 – que apresentou um conjunto de definições e princípios contabilísticos com base no itinerário lógico do ARS n.º 1.

Estes estudos, em especial o de Moonitz e Sprouse, foram os primeiros a debruçarem-se sobre a procura do suporte teórico para a regulação contabilística e foram de extrema importância para todo o desenvolvimento teórico da contabilidade. Entretanto, e com o aumento das entidades, das suas exigências e da complexidade das operações, começava a crescer a preocupação e o interesse pela utilidade da informação contabilística, iniciando-se, como já analisamos, o paradigma da utilidade.

Em 1966, é publicado "*A Statement of Basic Accounting Theory*" pela AAA onde se reconhece a necessidade de se estabelecerem os objetivos da informação financeira para determinar as regras a utilizar na prática contabilística, bem como a necessidade de que a informação financeira obedeça a determinadas características qualitativas para que possa cumprir os objetivos estipulados (Tua Pereda, 1995a).

Com isto, o itinerário lógico-dedutivo passa também a incluir os objetivos da informação financeira e as necessidades dos utilizadores, o que faz com que estes também sejam uma referência na elaboração das normas contabilísticas (Tua Pereda, 2000).

Em 1973 o FASB, entretanto criado, emite um documento, com a sua escolha dos objetivos da informação financeira. No entanto, ao instituir estes objetivos era também necessário submetê-los aos requisitos da informação financeira, com o intuito de atestar a validade e a adequação dos objetivos (Tua Pereda, 1995a).

É, então, com a conjugação dos requisitos anteriormente avançados pela AAA, com os objetivos da informação financeira apresentados pelo FASB, que se sustenta o seu suporte teórico da regulação contabilística (Tua Pereda, 1995a). Dá-se, assim, início à construção da primeira Estrutura Conceptual (EC), elaborada pelo FASB, em várias etapas, e que viria a contemplar os suportes conceptuais necessários para servirem de base à emissão de normas contabilísticas. Assim, é no ano de 2000, com o *Status of Concepts Statement* n.º 7 – "*Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements*", que se dá a última alteração à EC do FASB antes de revisão atualmente em curso.

Mais tarde, em 1989, o *International Accounting Standards Committee (IASC)*, atual IASB, publicou a sua "Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das



Demonstrações Financeiras”, com conteúdo semelhante à EC do FASB, e que constitui a sua referência teórica para a emissão e revisão das normas internacionais.

Em 2002, o FASB e o IASB assinam um acordo de convergência<sup>13</sup> com o objetivo de se estabelecerem normas contabilísticas homogêneas, que assegurem a comparação da informação financeira dos intervenientes no mercado global, com vista a suprir as necessidades de harmonização contabilística internacional (Anjos & Carvalho, 2011). Já em 2004, decidem iniciar um projeto conjunto com o propósito de desenvolverem uma EC comum a estes dois organismos, o que obriga, entre outros, a uma uniformização dos elementos das demonstrações financeiras e dos critérios de reconhecimento (Anjos & Carvalho, 2011). Dada a complexidade deste processo, este está a ser realizado por fases e ainda se encontra em curso.

### **3.3. Estruturas conceptuais – algumas referências**

Para o FASB (1976, p. 2), a EC é “uma constituição, um sistema coerente de objetivos e princípios fundamentais inter-relacionados que pode conduzir a normas consistentes e que prescreve a natureza, função e limites da contabilidade financeira e das demonstrações financeiras”.

Para Gabás (1991, p. 19), a EC constitui “uma teoria contabilística de carácter geral que apresenta uma estruturação lógico-dedutiva do conhecimento contabilístico, e define uma orientação básica para o organismo responsável de elaborar normas contabilísticas de cumprimento obrigatório”.

Em 1996, Tua Pereda define a EC como um “suporte teórico da normalização contabilística que, apoiando-se na teoria geral da Contabilidade, desenvolve, mediante um itinerário lógico-dedutivo, os fundamentos conceptuais da informação financeira, a fim de dotar de sustento racional e, em consequência, de coerência lógica, as normas contabilísticas com as quais se estabelece aquela informação” (citado em Tua Pereda, 2000, p. 31).

Semelhante opinião é apresentada por Branco (2006, p. 22), para quem “uma estrutura conceptual da informação financeira corresponde fundamentalmente a uma interpretação

---

<sup>13</sup> Denominado de *Norwalk Agreement – Memorandum of Understanding*.

da teoria da Contabilidade que fundamente teoricamente a preparação e comunicação da informação financeira”.

De acordo com Tua Pereda (2002; 2004), a característica principal das EC é a sua orientação para a satisfação das necessidades dos utilizadores da informação, o que reflete a presença do paradigma da utilidade na contabilidade e, por sua vez, demonstra a inclusão da teoria da contabilidade nas EC, com especial influência do neo-patrimonialismo.

As EC têm como objetivo principal serem a base conceptual da regulação contabilística, contribuindo para que se consiga a conformidade entre as normas existentes e entre estas e o ambiente socioeconómico em que são aplicadas (Branco, 2006). São especialmente relevantes na orientação e condução do julgamento por parte dos responsáveis pela regulação contabilística e na obtenção de consenso, compreensão e credibilidade na emissão e desenvolvimento das normas contabilísticas, bem como na preparação e divulgação da informação financeira (Branco, 2006; Tua Pereda, 2000).

Apesar de todos os aspetos contidos na EC e da sua abrangência, a mesma não será a resposta para todos os problemas que possamos encontrar na disciplina contabilística. Como refere Storey e Storey (1998, p. 86), não se espera que esta “forneça automaticamente respostas prontas, únicas e obviamente lógicas para complexos problemas de contabilidade ou relato financeiros, mas deve ajudar na sua resolução”.

Como já referimos anteriormente, as EC não representam toda a teoria da contabilidade, incorporam apenas uma parte do que constitui a teoria da contabilidade, já que são elaboradas com base nesta. Podemos, assim, dizer que as EC são apenas a parte normalizada da teoria da contabilidade.

Nelas pretende-se incluir uma larga abrangência de princípios e conceitos contabilísticos, com o intuito de se limitar as práticas contabilísticas. Mas, isso não impede que possam surgir situações que não estejam contempladas nas EC, as quais devem ser resolvidas tendo em conta os preceitos da teoria da contabilidade, e presentes em todos os desenvolvimentos contabilísticos, teorias, doutrinas, etc. existentes até então. Ou seja, é necessário fazer-se apelo aos fundamentos da teoria da contabilidade no seu todo.

Este nosso entendimento encontra suporte na opinião de Branco (2006, p. 25), quando refere que apesar da construção de uma EC passar “pelo estabelecimento dos

fundamentos conceptuais subjacentes à informação financeira produzida e apresentada para divulgação pública, ela não pode ser considerada como uma teoria da Contabilidade no sentido estrito do termo”.

Não obstante, sendo as EC uma representação da teoria da contabilidade, muitos consideram-na o todo da teoria da contabilidade.

De facto e como refere Macve (1997), com o aparecimento das EC corre-se o risco destas (e, acrescentamos nós, o conjunto de normas adotadas pelos organismos reguladores) serem tidas como a teoria da contabilidade. Talvez por estas EC serem as oficialmente adotadas, serem impostas, abrangerem a maior parte e as mais comuns situações contabilísticas. Assim, o mais comum é seguir-se o que nelas se diz, mesmo que por vezes não seja a opção que melhor traduza a situação da entidade, pois o contrário poderá ser, a vários níveis, mais custoso.

Por outro lado, também se corre o risco de as EC constituírem um elemento de dissuasão de futuros progressos contabilísticos (Heath, 1988). Daí que seja cada vez mais importante divulgar e investigar sobre estas questões, para que os profissionais e todos os que estão ligados à contabilidade possuam um conhecimento mais abrangente e, portanto, possam servir-se da teoria da contabilidade para obterem respostas mais adequadas ao contexto de cada entidade. É importante que se deixe de ver as EC e as normas contabilísticas existentes como sendo a única solução ou resposta para o tratamento dos factos contabilísticos e, perceber-se que a teoria da contabilidade é algo muito mais abrangente do que está disposto nos normativos contabilísticos.

Não podemos, contudo deixar de referir, e concordar, que as EC, e toda a normalização, são importantes, por todas as razões apontadas neste e em outros estudos. Não podem é ser vistas como a única solução e o único caminho e, para tal, devem ser estudadas outras alternativas, principalmente no que respeita a situações mais complexas, específicas e menos comuns, o que apenas se consegue com um profundo conhecimento da teoria da contabilidade.

### 3.4. A normalização contabilística em Portugal

Em Portugal, a normalização contabilística tem apenas início em 1977 com a introdução do primeiro Plano Oficial de Contabilidade (POC), elaborado sob a influência do plano contabilístico francês. Este foi revisto em 1989 com o intuito de ser adaptado às Diretivas Comunitárias (IV e VII Diretivas) e, ao longo da sua vigência, foi-lhe aditado legislação complementar, tendo estado em vigor até ao ano de 2009.

Na primeira década do século XXI, a contabilidade em Portugal fica marcada pela mudança de normativo contabilístico, com o propósito de se aproximar das normas aplicadas a nível internacional e, em resultado, procurar a harmonização contabilística.

Em 2002 começam os preparativos para a introdução de um novo sistema contabilístico em Portugal, por consequência da obrigatoriedade de aplicação das NIC (consignado no Regulamento 1606/2002, de 19 de Julho) e, em Janeiro de 2003, é apresentado pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC) o *“Projeto de Linhas de Orientação para um Novo Modelo de Normalização Contabilística”*.

Em 2007, a CNC dá início à análise e discussão do SNC, que viria a ser aprovado em 2009, ano em que também é revogado o POC e legislação complementar. De salientar que o SNC só começou a produzir efeitos a partir do 1 de Janeiro de 2010 e, como tal, ainda nos encontramos nos primeiros anos da sua aplicação.

Os principais objetivos da criação do SNC foram, por um lado, permitir a comparabilidade da informação financeira a nível internacional, alinhando com o ambiente harmonizador que está a ser seguido a nível internacional e, em especial, com as orientações da UE. E, por outro lado, a necessidade de atualizar o corpo normativo nacional, permitindo acompanhar a evolução da atividade económica e dos desenvolvimentos normativos internacionais.

De referir, por fim, todo este movimento de normalização e harmonização contabilística tem levado a que, também em Portugal, os desenvolvimentos da teoria da contabilidade estejam centrados, essencialmente, no que respeita à normalização contabilística e nos aspetos práticos que desta derivam.

## 4. O ensino da contabilidade em Portugal

### 4.1. Da aula de comércio até à atualidade

Em Portugal, o ensino público e gratuito da contabilidade e do comércio é iniciado com a criação da Aula de Comércio em Lisboa, no ano de 1759, por Marquês de Pombal, tal como nos dão conta Rocha (2000), Gonçalves (2012), Pinto (2009), J. Rodrigues (2009), entre outros autores. Esta é considerada por muitos como tendo sido a primeira escola pública no mundo criada com o objetivo de ensinar a contabilidade (e.g. J. Rodrigues, 2009).

De acordo com Gonçalves (2012), o ensino que se praticava na Aula de Comércio era essencialmente prático, destinado à formação vocacionada para o mercado de trabalho, considerando aquele autor que já na época existia “uma controversa e visionária dualidade que ainda presentemente se mantém atual quando se pretendem esboçar as fronteiras entre um ensino universitário, de pendor teórico, e um politécnico, de cunho marcadamente mais prático” (Gonçalves, 2012, p. 90).

Com o passar dos anos, a Aula de Comércio entra em declínio e é despromovida ao nível de ensino secundário e agregada ao Liceu Nacional de Lisboa, dando-se a cessação desta Aula no decorrer do ano de 1844 (Gonçalves, 2012; Rocha, 2000).

Segundo apontam os resultados do estudo de Gonçalves (2012), após a extinção da Aula de Comércio, o ensino da contabilidade registou um retrocesso nos conteúdos programáticos, o que com a falta de medidas de proteção às saídas profissionais dos estudantes, motivou a perda de notoriedade social e institucional da contabilidade.

Mais tarde, em 1884, o ensino da contabilidade emerge para o ensino superior com a criação do curso superior de comércio no Instituto Industrial e Comercial, facto este que veio trazer alguma da dignidade académica à contabilidade que tinha sido perdida aquando da despromoção da Aula de Comércio ao nível secundário.

Desde então muitas foram as mudanças ocorridas no ensino da contabilidade em Portugal e, claro está, no mundo. Ao longo dos tempos o ensino da contabilidade foi-se desenvolvendo, registando progressos e retrocessos, baseando-se “durante anos no saber-fazer, concentrando atenções nas questões práticas e quotidianas dos

comerciantes das praças de Lisboa e Porto” (Pinto, 2009, p. 25). O problema é que com isto, “Portugal afastou-se da teorização da contabilidade e do ensino da Teoria da Contabilidade” (Pinto, 2009, p. 25).

#### **4.2. O ensino recente da contabilidade e suas características**

Nos tempos que correm, é possível encontrar várias opiniões sobre as características do ensino da contabilidade em Portugal, o seu estado atual e como deveria este ser. Já existem alguns estudos que se debruçam sobre esta temática, parte dos quais analisaremos de seguida, focando-nos nas questões mais relacionadas com a problemática em estudo.

Neste sentido, encontramos um estudo de Cravo (1999b, p. 105) que dá conta do estado do ensino superior da contabilidade, apontando a existência de três modelos de ensino, sendo eles:

- ✦ o ensino baseado “no estudo do plano (oficial) de contabilidade”;
- ✦ o ensino baseado “no estudo de um conjunto de normas, v.g. as NIC’s”; e,
- ✦ o ensino que privilegia o “estudo teórico da disciplina”. Além destes, o autor admite ainda a existência de alguns sistemas de ensino híbridos.

Ainda na opinião de Cravo, o primeiro daqueles modelos é o adotado por um maior número de cursos. Este facto revela um grande apego do ensino da contabilidade aos normativos existentes e, em consequência, acreditamos que irá provocar a mesma dependência nos profissionais da área, já que, em parte, os profissionais são o reflexo da formação que tiveram.

Como factos explicativos (mas não justificativos, como refere o autor) para o seguimento do primeiro modelo de ensino, Cravo (1999b) aponta os seguintes:

- ✦ a existência de um elevado número de opções pragmáticas na estruturação dos programas de ensino;

- ✦ a estrutura do tecido empresarial português (maioritariamente constituído por pequenas e médias empresas que não sentem necessidade de recorrer às NIC); e,
- ✦ o seguimento de determinadas opções que eventualmente se mostram mais cómodas para alguns docentes.

Já Moreira (2006), num artigo sobre o ensino da contabilidade em Portugal, aponta três características que considera serem predominantes no modelo de ensino da contabilidade em Portugal, sendo elas:

- ✦ a não existência de integração na lecionação das áreas científico-técnicas e, com isto quer dizer, que o modelo português não apresenta um ensino da contabilidade integrado com as remanescentes áreas do conhecimento, alertando que essa falta de integração origina um risco do ensino da contabilidade estar desligado da envolvente social e económica que lhe está associada;
- ✦ o isolacionismo, no sentido de que poderá existir um certo afastamento entre o ensino e as empresas, que considera serem as “principais destinatárias do “produto” oferecido pelas instituições de ensino” (Moreira, 2006, p. 33), referindo que este afastamento tenderá a não permitir uma adequada focalização do modelo na satisfação das necessidades daquelas, perdendo eficácia aquele modelo. Citando Russel et al. (1999) e Howieson (2003), Moreira (2006) considera que o ideal seria a existência de uma maior interação, entre as instituições de ensino e as empresas, na definição do modelo de ensino e um maior conhecimento dos docentes da realidade das empresas modernas, para assim adequar o ensino às necessidades das empresas e dos alunos; e,
- ✦ a focalização do ensino na “medida, registo e reporte”, principalmente no que respeita à contabilidade financeira, nos normativos existentes, facto que o autor considera que não deveria ser tão evidente no modelo de ensino. Porquanto, poderá conduzir à formação de contabilistas vocacionados para a descrição do passado das empresas, o que não é compatível com as atuais necessidades das empresas (Russel et al. (1999), citado em Moreira, 2006).

As características do modelo de ensino vigente em Portugal produzem, na opinião de Moreira (2006), efeitos diversos de cariz pessoal, social e científico, de entre os quais destacamos três, que estão mais diretamente relacionados com o nosso estudo.

O primeiro daqueles efeitos diz respeito ao nível de formação dos técnicos contabilistas, em que o estímulo para a capacidade de interpretação da informação contabilística, para o desenvolvimento de capacidades teórico-organizacionais e para a capacidade de assumir uma postura crítica face a factos e procedimentos contabilísticos parece ser reduzido, uma vez que no modelo de ensino existente é dada demasiada importância à componente de medida, registo e reporte.

O segundo efeito prende-se com o nível de investigação contabilística, que se encontra muito focado na normalização contabilística, nomeadamente, na discussão e justificação da utilização das normas contabilísticas e do seu impacto fiscal.

Por último, o terceiro efeito relaciona-se com a imagem que a sociedade tem da contabilidade que, de acordo com o autor, é uma ideia redutora e incompleta, muito centrada na escrituração contabilística, contribuindo para esta imagem as principais características do modelo de ensino vigente.

Este estudo permite-nos concluir que a focalização do ensino nos normativos contabilísticos acarreta consequências para a própria sociedade e é a principal causa dos efeitos relatados deste modelo de ensino.

Com um ponto de vista semelhante aos dois anteriores autores, Rocha (2000) considera que o ensino da contabilidade tem estado essencialmente focado no ensino dos normativos – à data o POC – referindo que “a lecionação, com algumas exceções, pouco mais é do que o ensino do manuseamento, explicado, do conteúdo do Plano Oficial de Contabilidade com constantes movimentos exemplificativos”, preocupado em “colocar os futuros licenciados a saber a parte que se reporta ao tratamento dos dados” (Rocha, 2000, p. 36). Em nosso entender, mesmo com a mudança de sistema contabilístico, consideramos que a situação se mantém, passando, em muitos casos, do ensino do conteúdo do POC, para o ensino do conteúdo do SNC.

Ainda na opinião de Rocha (2000), existem duas formas de ensinar contabilidade:

- ✦ um ensino focalizado nos procedimentos ou nas normas contabilísticas, com uma componente de análise da mecânica e outra de exemplos práticos, e



- ✖ um ensino focalizado nos fundamentos da contabilidade e nas regras de conhecimento, procurando transmitir os motivos de tais procedimentos e não tanto a forma como se faz.

De acordo com Rocha (2000), no primeiro caso, trata-se de um ensino que intitula de mecânico, em que o aluno não aprende contabilidade e não sabe o fundamento. O aluno saberá aplicar as normas mas não terá conhecimento das razões que as suportam, das alternativas possíveis e da sua conexão com a epistemologia contabilística. O que Rocha considera levar à habitual situação de, tanto os profissionais como os leigos, pensarem que o conjunto das normas existentes “é que é a Contabilidade” (Rocha, 2000, p. 40). No segundo caso, é dado maior ênfase ao entendimento dos conceitos, das aplicações e em como a informação contabilística é utilizada pelos diferentes intervenientes.

Assim, na opinião deste autor, o ensino da contabilidade deveria privilegiar o ensino dos fundamentos, das origens, evoluções e consequências da contabilidade, bem como o incentivo à investigação e ao desenvolvimento de julgamentos, cultivando a formação do pensamento contabilístico recorrendo à evolução histórica da contabilidade (Rocha, 2000).

Por fim, aquele autor refere ainda que o ensino secundário tem de estar mais voltado “para a pesquisa e para a cientificidade” (Rocha, 2000, p. 35). A este propósito, Cruz (2011, p. 55) refere que os alunos “chegam ao ensino superior sem sequer terem ouvido falar em Contabilidade”, o que indicia que o atual ensino secundário em vigor não se encontra adequado à nossa disciplina e às exigências do ensino superior, pelo menos nesta matéria. Para este autor, antes dos alunos entrarem no ensino superior deveriam ter “uma formação de base equivalente à que era obtida nas velhinhas escolas comerciais como Industriais” (Cruz, 2011, p. 55), fator que melhoraria o desempenho dos alunos no ensino superior e o seu desempenho profissional.

Já Cravo (1999b) considerava que o ensino da contabilidade alicerçado na formação teórica – a nível conceptual – permite preparar melhor os alunos para as constantes mudanças que ocorrem no mundo empresarial e contabilístico (nomeadamente dotá-los das condições necessárias para dar resposta a qualquer alteração normativa) e cimentar o seu conhecimento contabilístico, entendendo contudo, que a formação não deve ser unicamente teórica mas sim uma formação mitigada. Também para este autor, o ensino da contabilidade deverá permitir e incentivar o desenvolvimento “dos critérios

orientadores do julgamento profissional, do processo de autoaprendizagem e de investigação” (Cravo, 1999b, p. 110).

No entanto, Cravo (1999b) reconhece que o sistema de ensino encontra-se limitado por um conjunto de restrições que o condicionam. Estas prendem-se, por exemplo, com a falta de recursos financeiros, materiais e humanos; a existência de limitações do esforço da docência e limitações pedagógicas por parte do sistema de ensino, bem como limitações cognitivas e de esforço de aprendizagem e o treino limitado por parte dos alunos.

Para L. L. Rodrigues (2009), o ensino da contabilidade deverá estar alicerçado na investigação científica, na mesma linha do que referiu Rocha (2000) e Cravo (1999b). Esta autora considera, ainda, que este ensino não deverá ser demasiado técnico para que não se passe “a ideia junto dos alunos de que a Contabilidade é apenas “debitar e creditar”” (L. L. Rodrigues, 2009, p. 8). Acrescenta que um ensino somente técnico lhe parece errado e que considera importante ensinar os alunos a pensar e não apenas a saberem fazer.

No mesmo sentido, Cruz (2011, p. 57) defende que o ensino superior deve privilegiar o ensino de conhecimentos científicos e técnicos, compreendendo a componente de “saber-fazer” e a componente de “saber-saber”, de modo a que “seja possível a estes profissionais serem capazes de fazer com saber”. Para que isto seja possível, considera ser necessário que exista uma formação básica (inicial no ensino superior) adequada e competente, e uma formação superior ao nível do segundo ciclo estruturada e especializada, direcionada para o estudo de casos particulares desta disciplina.

#### **4.3. O ensino da teoria da contabilidade**

Centrando-nos mais especificamente no ensino da teoria e da história da contabilidade, começamos por apresentar um estudo realizado por Guimarães (1999) que, com o intuito de perceber a atual situação do ensino da história e da teoria da contabilidade em Portugal, realizou um questionário a docentes de contabilidade de 59 instituições de ensino superior portuguesas.

Uma das conclusões deste estudo é que, nos estabelecimentos de ensino superior (EES), é dada pouca relevância a aspetos relacionados com a teoria da contabilidade e

com a história da contabilidade, apurando, ainda, que as escolas têm bastante menos interesse no estudo desta temática do que os docentes da área da contabilidade (Guimarães, 1999).

Este autor salienta o papel da história da contabilidade para que o presente e o futuro da ciência contabilística não seja posto em causa e para manter unida a teoria à prática contabilística, considerando essencial não se separar estas duas realidades. A este propósito, alerta para o facto da prática contabilística não estar a dar primazia nem à teoria nem à história da contabilidade, facto que consideramos ser prejudicial à ciência contabilística, ao seu desenvolvimento e à própria prática contabilística.

Neste estudo, o autor também apresenta algumas das conclusões de um outro estudo levado a cabo pelo Centro de Estudos de História da Contabilidade da Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade (APOTEC), em 1997, no qual se concluiu que, para a amostra do estudo, citado em Guimarães (1999):

- ✦ o ensino da evolução da contabilidade é apenas abordado superficialmente, com exceção de dois EES;
- ✦ os responsáveis da disciplina não têm o estudo da história da contabilidade como matéria importante a abordar no ensino;
- ✦ nenhum dos EES da amostra possui uma unidade curricular (UC) inteiramente dedicada à história da contabilidade; e
- ✦ as UC dos programas de ensino estão preparadas para o ensino das técnicas da contabilidade geral e não para o estudo da história da contabilidade.

Fora de Portugal, a propósito do ensino da teoria da contabilidade, apresentamos dois estudos, o primeiro realizado no Brasil e o segundo nos EUA, que demonstram que a situação vivida em Portugal, no que a esta temática respeita, não é muito diferente da que é vivida noutros países, encontrando-se idênticas preocupações e lacunas.

O primeiro é o estudo exploratório de Sacramento (1998), levado a cabo em dezanove faculdades públicas do Brasil, através de um questionário realizado aos professores da disciplina de teoria da contabilidade dessas faculdades, cujo objetivo é a apresentação de problemas relacionados com o ensino da teoria da contabilidade nos cursos de graduação das faculdades de Ciências Contábeis.

Neste estudo constatamos que no Brasil, à semelhança do que verificamos em Portugal, a teoria da contabilidade encontra-se influenciada pela abordagem normativa – metodologia dedutiva – em detrimento da abordagem positiva – metodologia indutiva (Sacramento, 1998).

Para a autora, se os professores não têm conhecimento da possibilidade da contabilidade de explicar e prever os fenómenos contabilísticos, porque não possuem uma visão científica, também não conseguirão fazer com que os alunos aumentem e melhorem o conhecimento e possam aprender a realizar novas descobertas.

Deste modo, a autora defende que os docentes devem munir-se de conhecimentos científicos que lhes permitam entender como se desenvolve uma teoria. É transmitindo esses conhecimentos aos alunos que estes obterão as características necessárias para desenvolver a atividade profissional, dando respostas satisfatórias aos desafios profissionais com que se depararão (Sacramento, 1998).

Portanto, a mudança e o trabalho que é necessário realizar tem de começar nos professores de contabilidade, para que possam depois transmitir esse conhecimento aos alunos. Esta opinião é, aliás, partilhada por Salgueiro (2000), acrescentando que os professores do ensino superior deverão ter conhecimento dos métodos e técnicas de pesquisa utilizados na nossa disciplina. Na mesma linha L. L. Rodrigues (2009, p. 7) afirma que “todos os professores de contabilidade deveriam ter idealmente conhecimentos de história e teoria da Contabilidade”, considerando necessário que se faça “formação nestas áreas ao nível do mestrado ou do doutoramento”. A este propósito, Donoso Anes (2005) dá-nos conta, num estudo por si realizado, que muitos professores de contabilidade não conhecem a história da contabilidade.

O segundo estudo que apresentamos sobre o ensino da teoria da contabilidade, foi realizado nos EUA, por Cluskey, Ehlen e Rivers (2007), no qual analisaram os conteúdos programáticos de 88 programas de doutoramento na área da contabilidade nos EUA.

No que respeita à lecionação da teoria da contabilidade apuraram que, apesar de este tópico constar na generalidade dos programas, existe uma grande diversidade de entendimentos sobre o que é, e como se deve abordar, a teoria da contabilidade. Concluíram, ainda, que uma boa parte das universidades parece limitar o ensino da contabilidade aos conceitos e fundamentos prescritos pelo FASB, tal como parece

verificar-se em grande parte das universidades portuguesas, ainda que em relação ao SNC e às normas do IASB.

Os autores exemplificam esta situação com a bibliografia que é recomendada naqueles programas: está baseada essencialmente em artigos sobre relato financeiro e normalização e não em livros, que é onde geralmente se documentam os grandes estudos e desenvolvimentos sobre teoria da contabilidade. As conclusões deste estudo são bem ilustrativas da visão redutora da teoria da contabilidade, mesmo em programas de doutoramento.

Diante das conclusões dos estudos apontados, consideramos oportuno referir o entendimento de Sá (1996), com o qual concordamos, que considera que, em contabilidade, não há qualidade de ensino sem que exista a teoria a anteceder a própria indicação dos caminhos práticos.

Em suma, e como também se pode concluir pelos estudos aqui apresentados, atualmente o ensino da contabilidade em Portugal encontra-se direcionado, essencialmente, para os aspetos práticos da contabilidade e muito centrado no ensino dos normativos contabilísticos. A teoria da contabilidade na sua ampla abrangência é pouco abordada e desperta pouco interesse, o que poderá ser prejudicial para a prática da contabilidade. Denota-se a existência de uma visão redutora da teoria da contabilidade mesmo ao nível do ensino superior.

## **5. A investigação científica em contabilidade**

A investigação científica em contabilidade é uma temática bastante abrangente, não sendo objeto do nosso estudo fazer uma análise aprofundada a este tema. Pretendemos, essencialmente, apresentar algumas opiniões sobre o estado da investigação científica em contabilidade, especialmente em Portugal, procurando perceber qual o seu âmbito e se a teoria da contabilidade é atualmente, e suficientemente, acolhida pelos investigadores nacionais.

Da leitura de alguns dos artigos publicados sobre esta temática, verificamos que os autores são unânimes ao classificarem a década de sessenta do século passado como o auge da investigação científica, época em que se registou um maior desenvolvimento

neste campo, especialmente dedicada à investigação de ótica profissional, tal como nos indicam os autores García Benau, Laínez Gadea e Monterrey Mayoral (1995).

Num estudo realizado pela AAA (2009) é demonstrado o valor e os progressos que a investigação académica traz para a prática contabilística, através de um resumo das principais conclusões de estudos efetuados em diversas áreas da contabilidade. É também evidenciado o diminuto reconhecimento que a prática da contabilidade tem prestado à investigação académica, investigação esta que tem contribuído para a eficiência e eficácia da prática da contabilidade. Este estudo considera que se a comunidade prática compreendesse melhor o valor da investigação académica, certamente iriam investir mais no desenvolvimento da investigação, o que também atrairia mais investigadores a este campo do saber.

No que respeita à investigação científica em contabilidade em Portugal, apresentamos a opinião de três autores que nos parecem ir ao encontro do que pensamos ser a opinião generalizada sobre este assunto.

Assim, L. L. Rodrigues (2009) considera que se têm feito progressos no campo da investigação em contabilidade e que já se encontram algumas publicações de autores portugueses em revistas científicas, no entanto, refere que essa investigação está ainda numa fase de expansão e distante da maturidade. Esta autora aposta nos programas doutorais em contabilidade, que já se começam a desenvolver em Portugal, como contributo para a melhoria da investigação científica em contabilidade no nosso país.

Idêntica opinião tem Guimarães (1999) que, no seu estudo, dá-nos conta que a investigação contabilística em Portugal, à data, encontrava-se praticamente estagnada depois das obras dos Professores Jaime Lopes Amorim e Gonçalves da Silva. Contudo, reconhece que se tem sentido uma evolução a este nível, motivada pela criação de mestrados e de doutoramentos nesta área do conhecimento, o que de facto incentiva e fomenta a investigação científica.

Na opinião de Pinto (2009), a investigação em contabilidade em Portugal não é a suficiente mas tem vindo a melhorar com os mestrados e os doutoramentos já existentes.

Em síntese, estes três autores apresentam uma opinião idêntica sobre o estado da investigação científica em contabilidade em Portugal e sobre como esta poderá ser melhorada.

Ainda no que respeita à investigação científica, e em especial à investigação em teoria da contabilidade, apresentamos o estudo de Al-Adeem (2009) que aponta para uma diminuição na investigação e na discussão sobre a teoria da contabilidade. O autor considera que existe um afastamento entre a investigação académica em contabilidade e a prática contabilística, e constata que a literatura contabilística tem seguido o caminho da teorização normativa em resposta aos objetivos da contabilidade financeira. As conclusões deste estudo vão ao encontro do que se verifica no ensino da contabilidade em Portugal, o que aponta para que esta seja uma situação generalizada.

Concordamos que a investigação científica em contabilidade em Portugal está em crescendo, contribuindo para tal a criação de mestrados e doutoramentos nesta área do conhecimento. Verificamos, no entanto, uma insuficiência de investigação recente em teoria da contabilidade – o que vai ao encontro do estudo de Al-Adeem (2009) – havendo, em nosso entender, uma certa tendência para a investigação sobre as áreas mais práticas da disciplina. Esta nossa opinião é corroborada pelo facto de, na nossa revisão da literatura, termos encontrado poucos estudos recentes sobre teoria da contabilidade e nenhum que procurasse estabelecer a relação da teoria com a prática contabilística. Consideramos que a investigação sobre teoria da contabilidade, e sua relação com a prática contabilística, poderia contribuir para o desenvolvimento da nossa disciplina e para o aperfeiçoamento e melhoramento das soluções até agora encontradas.

## **6. Revisão da literatura sobre a relação entre a teoria e a prática contabilística**

Da pesquisa que efetuámos, foram poucos os estudos que encontrámos sobre a relação entre a teoria e a prática contabilística, situação que pensamos ser bem sintomática da diminuição da investigação e da discussão de assuntos relacionados com a teoria da contabilidade, como discutimos no ponto anterior.

Assim, da revisão da literatura efetuada, os estudos que mais se aproximam do objetivo do nosso trabalho são os de García-Ayuso e Sierra Molina (1994), García Benau (1994, 1996), Ospina Zapata (2005) e Flórez Romero (2007).

García-Ayuso e Sierra Molina (1994) realizaram o seu estudo através de questionário, a 198 profissionais do Colégio de Economistas de Sevilla e a 126 académicos da

Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad, com o objetivo de recolher evidência sobre a situação da investigação e da prática contabilística em Espanha, e sobre os temas que preocupam os investigadores e os académicos, analisando se os mesmos são ou não coincidentes.

Aqueles autores concluíram que existe uma elevada coincidência entre os temas que preocupam os profissionais e os investigadores, sendo o tema a que é dada maior importância a normalização contabilística, e o tema com menor importância a história da contabilidade. Os autores apontam como razão justificativa para tal, o facto de muitos dos professores de contabilidade serem também profissionais e investigadores na área, como consequência existe uma dificuldade em analisar as diferenças no tratamento dos temas por parte da literatura contabilística e dos profissionais. Por outro lado, justificam a importância atribuída à normalização contabilística com a necessidade de estabelecer as bases da contabilidade e a necessidade de dar resposta à procura de informação, por parte dos profissionais, sobre essa problemática.

Não obstante, estes autores detetam divergências entre o que consideram ser as preocupações passadas e as presentes da comunidade de investigação, divergências que os autores consideram ser sinal do desenvolvimento da contabilidade em Espanha. Documentam uma maior divergência no que respeita à importância, à data do estudo, que é atribuída à relação investigação-prática, uma vez que essa importância não existia dez anos antes da realização do estudo.

Para melhorar a situação atual da prática contabilística, estes autores propõem que se cultive a relação entre os profissionais e os académicos/investigadores, no sentido dos profissionais comunicarem as suas experiências aos investigadores e estes possam produzir investigação com aplicação na prática. Por outro lado, recomendam que os académicos/investigadores exponham os resultados das suas investigações aos profissionais de forma clara e descomplicada.

Os autores consideram, ainda, ser necessário unir os esforços dos académicos e dos profissionais para melhorar os planos curriculares de contabilidade no ensino superior, cabendo aos profissionais a passagem do conhecimento da realidade empresarial e da prática contabilística aos estudantes; aos académicos a divulgação, rápida e em texto, dos resultados das investigações realizadas.



Para estes autores, a chave poderá ser a existência de uma eficaz comunicação e de um bom relacionamento entre os profissionais e os investigadores, para que se possa obter novos e mais adequados resultados através da compreensão e cooperação mútua, e da valorização do trabalho levado a cabo por cada um dos grupos.

Já García Benau (1994) efetuou um estudo que se apoia em três pilares básicos que sustentam o debate entre teoria e prática contabilística: educação, investigação e prática profissional. O seu objetivo foi analisar as questões mais debatidas sobre a relação entre a teoria e a prática contabilística a nível internacional.

Para esta autora, é necessário a existência de uma estreita relação entre a teoria e a prática contabilística, entre o mundo académico e o profissional, pois só assim poderá existir um desenvolvimento mais sustentável da contabilidade. Contudo, a autora também entende que deve sempre existir uma certa separação entre aquelas realidades, não sendo favorável uma sobreposição total dos mesmos.

Na sua opinião, a investigação é um suporte da atividade docente, na medida em que permite introduzir hábitos críticos e metodológicos na formação dos alunos, futuros profissionais, considerando ser este o principal facto de complementaridade da docência e da investigação. Para esta autora, não existe uma boa docência sem que por detrás esteja um importante trabalho de investigação, sendo este um fator necessário para que se consiga um ensino de qualidade. Para que prevaleça a ligação entre estas duas realidades, propõe a participação dos estudantes nos trabalhos de investigação e a discussão dos mesmos com os alunos.

García Benau (1994) concluiu, ainda, que existe um distanciamento entre académicos e profissionais, facto que justifica a fraca relação entre ambos. Este distanciamento é sentido através, quer da ausência do impacto da investigação contabilística sobre a prática, as políticas contabilísticas e a educação, quer através da falta de interesse sentida pelos profissionais no processo e resultado das investigações.

Como soluções para aproximar mais a teoria da prática contabilística, a autora propõe, entre outras, as seguintes:

- ✦ o incentivo à comunicação e intercâmbio de ideias e experiências entre os académicos e os profissionais;
- ✦ a transmissão, em aula, dos resultados das investigações realizadas;

- ✦ a intensificação dos laços entre as empresas e os EES;
- ✦ dar a conhecer quais as investigações relevantes para os profissionais através das associações profissionais.

Mais tarde, a mesma autora (García Benau, 1996) realizou um estudo assente em 87 entrevistas, 45 a profissionais e 42 a académicos, com o objetivo de conhecer a perceção que as pessoas, que trabalham com questões relacionadas com a contabilidade e a auditoria, têm sobre a relação existente entre o mundo académico e o mundo profissional.

As pesquisas efetuadas para este estudo dão conta da existência de um distanciamento entre o mundo académico e o profissional e indicam que, no futuro, é necessária a cooperação entre estes dois mundos.

Os resultados das entrevistas indicam que, para os professores, o modelo de ensino a seguir deve estar mais direcionado para a orientação profissional. Já para os académicos, o modelo de ensino deve ser mais teórico e assente nos resultados da investigação. O estudo revela que um modelo de ensino que incorpore as duas vertentes satisfaz as duas partes. A este propósito, os académicos consideram que no ensino da contabilidade existe um excessivo enfoque nas técnicas, enquanto os profissionais consideram que o seu ensino é insuficiente. Daqui se denota a existência de divergências entre a opinião de um e outro grupo.

Já no que respeita ao contacto com a prática durante a formação, a opinião dos entrevistados parece ser coincidente. Assim, tanto os académicos como os profissionais, consideram que é favorável o contacto com a prática contabilística em empresas, durante a formação superior, embora alguns académicos considerem que esse é um fator desnecessário.

Neste estudo e no que respeita à investigação, os resultados demonstram que, tanto os profissionais como os académicos, não parecem ter uma posição clara em relação à relevância da investigação em contabilidade que é realizada pelas universidades espanholas. Com efeito, os resultados do estudo revelam que os profissionais preferem que a investigação se centre na investigação aplicada, enquanto os académicos parecem preferir a investigação básica. Porém, ambos consideram favorável a realização de

trabalhos de investigação em conjunto, proporcionando o encontro de interesses entre estes dois grupos.

Os resultados revelam ainda que, tanto para os académicos, como para os profissionais, a principal área de interesse da contabilidade são os princípios e as normas contabilísticas e, ainda, que os dois grupos desconhecem o trabalho que é realizado pela parte contrária.

Por fim, resta referir que os resultados deste estudo corroboram os anteriormente obtidos no estudo realizado pela mesma autora, em 1994: existe pouca evidência, em Espanha, sobre o nível de satisfação ou insatisfação existente entre o mundo académico e o profissional, e uma falta de informação sobre o modo como a prática requer que se realize a investigação e a docência, e como estas influenciam a prática contabilística.

Mais recentemente, em 2005, Ospina Zapata elabora um estudo no qual uma parte é dedicada à relação entre a teoria e prática contabilística. Neste estudo conclui-se que existe um distanciamento entre o discurso científico e a prática contabilística, provocado pela falta de desenvolvimento da pesquisa, porquanto é esta que permite conhecer a essência da contabilidade e fomentar o diálogo da epistemologia e da prática contabilística.

Este estudo revela, ainda, que existe um distanciamento entre a teoria e a prática contabilística, considerando o autor que este é um indicador da existência de uma disfunção na construção da nossa disciplina.

O autor considera ser necessária uma postura que entenda a contabilidade como um saber que estuda as realidades sociais, identifique os problemas dessas realidades, descreva os conflitos, os interesses, as linguagens, as relações e outras noções que possibilitam a criação de um corpo teórico mais ágil para a prática da contabilidade e que origine numa postura epistemológica específica.

No mesmo seguimento, o estudo de Flórez Romero (2007) também indicia a existência de uma separação entre a teoria e a prática contabilística. Para este autor, na prática contabilística, a informação é apenas utilizada para dar cumprimento às obrigações normativas ou para o registo e apresentação das demonstrações financeiras, os quais não representam a realidade das operações das entidades, porquanto servem os interesses de apenas alguns sujeitos.

O autor considera que algumas universidades estão demasiado focadas na componente teórica da contabilidade e outras na componente prática, apontando o estado do ensino da contabilidade como uma agravante daquela separação.

Para que se consiga pôr fim à separação entre a teoria e a prática da contabilidade, o autor considera que se deveria redirecionar a investigação que se realiza e os seus resultados. Entende que muitas investigações resultam em fórmulas que não têm aplicação prática na contabilidade, referindo que a investigação deve-se preocupar com a realidade prática da contabilidade, para que, assim, a contabilidade possa atuar em função da sociedade.

Em síntese, os estudos documentam algumas conclusões comuns sobre a relação existente entre a teoria e a prática contabilística, entre elas:

- ✦ García-Ayuso e Sierra Molina (1994) e García Benau (1994) concordam que, tanto os profissionais como os investigadores/académicos, parecem demonstrar interesse pelos mesmos temas na contabilidade;
- ✦ García Benau (1994, 1996) e Ospina Zapata (2005) concordam que existe um distanciamento entre o mundo académico/científico e o mundo profissional;
- ✦ García Benau (1994), Ospina Zapata (2005) e Flórez Romero (2007) concordam que existe um distanciamento entre a teoria e a prática contabilística<sup>14</sup>.

De referir, por fim, que da revisão da literatura efetuada não foi encontrado qualquer estudo sobre a relação entre teoria e prática da contabilidade em Portugal, o que justifica o estudo empírico levado a cabo, de natureza exploratória, ao contexto português, o qual apresentamos no capítulo seguinte.

---

<sup>14</sup> A estes autores acrescentamos também a opinião de Johnson e Kaplan (1987), Kaplan (1986) e de Scapens (1994 e 2006) que, no que respeita à contabilidade de gestão, consideram existir um fosso entre o que diz a teoria e o que se faz na prática.

## **CAPÍTULO III – ESTUDO EMPÍRICO**

### **1. Considerações prévias**

Com o intuito de procurar responder aos objetivos do nosso trabalho, bem como aferir a validade e pertinência das reflexões nele expressas, realizamos o estudo empírico que aqui apresentamos.

Este capítulo é, assim, dedicado à apresentação do objetivo geral do nosso estudo, assim como dos objetivos específicos para que orientamos o nosso trabalho. Apresentamos, igualmente a metodologia seguida na recolha dos dados, concretamente os instrumentos utilizados na recolha dos dados, o método de seleção e a caracterização da amostra, o processo utilizado na recolha dos dados e, por fim, o modelo seguido na análise dos dados obtidos no estudo empírico.

Sendo este um estudo exploratório, o mesmo foi desenvolvido com recurso a uma metodologia própria destes estudos, pelo que, utilizamos uma abordagem qualitativa. De acordo com Ketele e Roegiers (1999) estes estudos têm como objetivo o de, numa fase heurística, gerar ideias, hipóteses ou propostas de soluções, passíveis de serem testadas empiricamente no futuro. Neste tipo de investigação não se procuram verdades últimas, mas relatos que traduzam as diversas interpretações (Vieira, 2009).

Deste modo, não pretendemos testar hipóteses ou validar propostas, mas antes procurar que este estudo contribua para a identificação de hipóteses passíveis de análise futura e alertar para novas questões merecedoras de uma reflexão, tanto quanto possível aprofundada. Assim, esta investigação não foi conduzida no sentido de obter uma representatividade estatística, mas antes de aprofundar a problemática em estudo mediante a recolha de opiniões.

### **2. Objetivos do estudo**

O objetivo geral deste estudo é o de conhecer a opinião de professores do ensino superior com experiência de prática contabilística sobre a relação entre a teoria e a prática contabilística, a fim de avaliar o modo como a teoria da contabilidade é aplicada

na prática, identificar os principais fatores de constrangimento daquela aplicação e refletir sobre a necessidade de eventuais alterações no ensino da contabilidade em Portugal.

Atendendo ao objetivo geral do nosso estudo, procurámos definir objetivos mais particulares para aquele ensejo geral. Assim sendo, apresentamos de seguida os nossos objetivos específicos que podem ser estruturados em três blocos de análise, os quais orientaram toda a nossa reflexão e que passamos a apresentar:

### 1. Teoria da contabilidade

1.1. Conhecer a definição dos entrevistados de teoria da contabilidade;

1.2. Perceber qual a importância da teoria da contabilidade na formação académica e na vida profissional dos entrevistados;

1.3. Perceber qual a necessidade que os entrevistados têm de refletir sobre a teoria da contabilidade, assim como o contexto em que essa reflexão é feita; e,

1.4. Recolher opiniões sobre a adequação, ou não, da discussão da teoria da contabilidade em Portugal, bem como ficar a conhecer os motivos justificativos para a respetiva opinião.

### 2. A teoria da contabilidade na prática contabilística

2.1. Perceber qual a necessidade que os entrevistados têm de utilizar a teoria da contabilidade no exercício da prática contabilística;

2.2. Obter opiniões sobre o grau de aplicação da teoria da contabilidade na prática contabilística e a natureza dessa aplicação, com o intuito de identificar possíveis situações, e os respetivos motivos, em que essa aplicação não ocorra, bem como eventuais propostas para a sua melhor aplicação;

2.3. Identificar a existência, ou não, de eventual insuficiência de conhecimento acerca da teoria da contabilidade aquando da sua aplicação prática por parte dos entrevistados, assim como as situações em que essas insuficiências foram sentidas, quando se aplique;

2.4. Recolher opiniões sobre a existência, ou não, de um eventual afastamento entre a teoria e a prática contabilística e, a existir, perceber qual o âmbito, as razões e as possíveis soluções para eliminar ou diminuir esse afastamento; e,

2.5. Conhecer a percepção dos entrevistados sobre a adequada utilização da teoria da contabilidade por parte dos profissionais da área.

### 3. O ensino da contabilidade em Portugal

3.1. Recolher opiniões sobre a adequação, ou não, do ensino em Portugal às exigências da profissão, nomeadamente no que respeita à teoria da contabilidade;

3.2. Identificar potenciais alterações a efetuar no ensino da contabilidade para eventualmente aproximar a teoria à prática contabilística; e,

3.3. Averiguar as eventuais vantagens ou desvantagens para o ensino e aprendizagem da contabilidade, que professores e alunos tenham contacto com a prática contabilística, assim como a importância de se manter ou não essa ligação.

## **3. Metodologia de recolha dos dados e sua análise**

Em qualquer estudo, seja qual for a sua natureza, torna-se relevante e indispensável apresentar a metodologia usada na sua realização, pelo que, seguidamente iremos expor a metodologia utilizada e justificar as opções tomadas no que a esta respeita.

Nos pontos seguintes, iremos identificar os instrumentos utilizados na recolha de dados, explicar o processo de seleção da amostra e caracterizar a amostra, bem como explicar o processo de recolha dos dados e o modelo utilizado na análise dos mesmos.

### **3.1. Instrumento de recolha dos dados**

Tendo em consideração a natureza do nosso estudo e os objetivos já apresentados, optámos por utilizar uma das técnicas mais usadas nos estudos de investigação qualitativa aplicada a entrevistas: a técnica de condução das entrevistas em profundidade<sup>15</sup> (Carmo & Ferreira, 1998). A entrevista em profundidade está centrada no entrevistado, com uma seleção prévia das questões nucleares a colocar e que delimitam,

---

<sup>15</sup> De salientar que a nossa metodologia segue, de perto, a utilizada por Carvalho (2003).

com alguma maleabilidade, os temas a serem tratados durante a entrevista (Almeida & Pinto, 1995).

De facto, e como indicam Bogdan e Biklen (1994), esta técnica é recomendável, entre outras, nas situações em que o investigador pretenda ver respondidas questões às quais não encontra resposta na documentação disponível, com recurso a informadores qualificados<sup>16</sup>, como é o caso do nosso estudo sobre a realidade portuguesa.

No que respeita ao grau de estruturação das entrevistas, são várias as opções que se podem tomar. Na realização das nossas entrevistas optámos por utilizar uma estrutura semi-diretiva, por permitir um discurso contínuo do entrevistado sobre determinada problemática, preservando os aspetos fundamentais pelo investigador (Ghiglione & Matalon, 2005). Este é pois, o género de entrevista habitualmente utilizado para recolher dados de opinião, em que se pretende aprofundar um determinado domínio, “cujos temas essenciais conhecemos, mas que não consideramos suficientemente explicados ou nunca o foram sequer” (Carvalho, 2003, p. 150), como acontece com o nosso estudo. É também um tipo de entrevista que permite obter uma diversidade e riqueza de respostas, bem como obter resultados por vezes inesperados, o que nos irá fornecer dados que possibilitam um melhor entendimento da problemática em análise (Quivy & Campenhoudt, 2008).

Conquanto, esta técnica, tal como acontece com todas as técnicas de investigação científica, apresenta alguns inconvenientes que o investigador deve ter em consideração. É necessário que o investigador tenha uma maior especialização e dispense mais tempo, tanto antes (na sua preparação) e durante a realização das entrevistas, como depois da sua realização, aquando dos procedimentos de transcrição e categorização dos dados obtidos. Também se pode considerar um inconveniente nas entrevistas a presença do entrevistador e a relação deste com o entrevistado, fatores estes que podem ser inibidores das respostas dadas (Carvalho, 2003). De facto, como refere Vieira (2009, p. 20 e 21), a escolha do problema, da teoria e dos métodos de investigação é inevitavelmente influenciada pelos valores do investigador, tornando-se este “um produtor da realidade que investiga, pela sua capacidade de interpretação do que os sujeitos que com ela se relacionam constroem”.

---

<sup>16</sup> Correspondem a informadores qualificados, os sujeitos que participaram no nosso estudo empírico, na condição de entrevistados.



### 3.2. Seleção e caracterização da amostra

Tendo em consideração que o nosso estudo é de natureza exploratória, a nossa amostra deve ser constituída por agentes privilegiados e qualificados. Logo, devem ser sujeitos com uma atitude e postura dialogante e com conhecimento do problema em análise, quer pela sua ação, posição ou contacto com o terreno (Pardal & Correia, 1995). Quivy e Campenhoudt (2008) apresentam três grupos de interlocutores válidos para a amostra deste tipo de entrevista, onde no primeiro grupo se encontram, os docentes, os investigadores especializados e os peritos<sup>17</sup>. É a este grupo que pertencem os nossos entrevistados, em que a qualidade de docente é a característica primordial na nossa amostra.

Por conseguinte, a nossa amostra é constituída por professores do ensino superior (politécnico e universitário) que, simultaneamente, têm (ou tiveram) experiência profissional fora da academia na área da contabilidade e a quem reconhecemos uma sólida experiência que os mune de características distintas e essenciais ao estudo, no sentido de recolher diferentes opiniões sobre a problemática em análise. No universo, não determinável, da nossa amostra encontram-se professores a lecionar em Portugal<sup>18</sup>, maioritariamente nas regiões do norte e centro do país, e que simultaneamente são:

- ✦ membros de organismos de regulação contabilística; e/ou
- ✦ investigadores/académicos; e/ou
- ✦ revisores oficiais de contas (ROC) ; e/ou
- ✦ técnicos oficiais de contas (TOC); e/ou
- ✦ consultores na área da contabilidade.

Relativamente ao tamanho da amostra, sabe-se que o número de entrevistados a incluir na amostra teria de ser reduzido, visto que se optou pela realização de entrevistas em profundidade e dadas as opções metodológicas que foram seguidas. Com efeito, de

---

<sup>17</sup> Sendo o segundo grupo constituído por testemunhas privilegiadas e o terceiro pelo público a quem se destina o estudo.

<sup>18</sup> Exceto um dos entrevistados que leciona em Portugal e num país estrangeiro. E, ainda, um outro entrevistado que já não leciona mas que foi professor durante muitos anos nesta área e mantém uma forte ligação à investigação e ao tema em si.

acordo com Ghiglione e Matalon (2005), nas situações em que não seja legítima a inferência de tipo estatístico, um número elevado de entrevistas melhorará em muito pouco a qualidade da pesquisa efetuada, considerando inútil essa previsão. Pelo que, considerámos adequada a constituição da nossa amostra por catorze entrevistados.

Para seleccionar os elementos da amostra, pode-se utilizar dois grandes tipos de técnicas de amostragem, sendo elas a amostragem probabilística e a amostragem não probabilística. Na amostragem probabilística elegem-se os elementos da população de forma a que cada um tenha uma probabilidade real de pertencer à amostra; já na amostragem não probabilística, os elementos da população são seleccionados de acordo com os critérios que o investigador considera ser importante, atendendo aos objetivos do trabalho. No nosso estudo, optámos por uma amostragem não probabilística, uma vez que não se pretende extrapolar para o universo os resultados e conclusões alcançados com a amostra, sendo esta técnica muito utilizada nos estudos em profundidade (Carmo & Ferreira, 1998).

Na seleção da amostra tivemos em consideração a inclusão de profissionais competentes em cada segmento, representativo ou reconhecido, com experiência prática fora da academia e uma sólida e vasta experiência profissional, tanto académica como prática, assim como um conhecimento da problemática em questão.

Do processo de seleção resultou a seguinte caracterização dos entrevistados que participaram neste estudo:

**Quadro 1 – Caracterização dos entrevistados**

<b>Código</b>	<b>Grau Académico</b>	<b>Outras Funções Exercidas<sup>19</sup></b>
E <sub>1</sub>	Mestrado	Auditor (ROC). Já exerceu a função de TOC. Já foi membro da CNC; de um órgão da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) e Presidente de um órgão da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC).
E <sub>2</sub>	Mestrado (a fazer Doutoramento)	TOC e consultor. Já exerceu a função de diretor financeiro.
E <sub>3</sub>	Mestrado	Já exerceu a função de TOC e de responsável financeiro.
E <sub>4</sub>	Licenciatura	TOC e consultor.
E <sub>5</sub>	Doutoramento	Já exerceu a função de TOC.
E <sub>6</sub>	Licenciatura	Já exerceu a função de TOC; de ROC; de consultor e de gestor. Já foi presidente da Câmara dos ROC e membro da AAA.
E <sub>7</sub>	Doutoramento	Já exerceu a função de TOC e de diretor financeiro.
E <sub>8</sub>	Mestrado (a fazer o Doutoramento)	TOC. Já foi membro da CNC.
E <sub>9</sub>	Mestrado	Consultor. Já exerceu a função de TOC.
E <sub>10</sub>	Doutoramento	Já exerceu a função de consultor.
E <sub>11</sub>	Licenciatura	Auditor (ROC) e membro da CNC. Já exerceu a função de TOC.
E <sub>12</sub>	Doutoramento	Já exerceu a função de TOC e de responsável administrativo.
E <sub>13</sub>	Doutoramento	Auditor (ROC).
E <sub>14</sub>	Doutoramento	Já exerceu a função de TOC e de gestor.

**Fonte:** Elaboração própria

<sup>19</sup> Para além de professores do ensino superior na área da contabilidade.

### **3.3. Processo de recolha de dados**

Tendo por base os objetivos previamente definidos, procedemos à elaboração das perguntas a realizar nas entrevistas. Neste sentido, construímos um guião para a condução das entrevistas (Anexo 1), o qual foi elaborado atendendo às preocupações derivadas dos objetivos específicos do nosso estudo.

As entrevistas foram, assim, conduzidas por aquele guião previamente definido, com perguntas-guia e suficientemente abertas, propícias para questões de opinião e com o intuito de possibilitar, facilitar e fomentar a participação dos entrevistados na conversa e o surgimento de opiniões e juízos sobre a temática abordada. Neste guião encontram-se perguntas que incidem sobre temas como a teoria da contabilidade, a prática contabilística e o ensino da contabilidade em Portugal, a fim de encontrar evidência empírica sobre a relação atualmente existente entre aquelas diferentes dimensões, em consonância com as preocupações decorrentes dos objetivos específicos desta investigação.

Posto isto, procedemos à planificação das entrevistas. Contactámos todos os entrevistados previamente, dando conta do objetivo da entrevista e combinando a data, hora e o local para a sua realização.

Todas as entrevistas foram individuais e realizadas por um único entrevistador<sup>20</sup>, durante os meses de março e abril de 2012, de acordo com a disponibilidade dos entrevistados. Na maioria dos entrevistados, o entrevistador visitou os entrevistados nas instalações dos EES a que pertencem<sup>21</sup>.

Todas as entrevistas foram gravadas, após prévia autorização dos entrevistados, por forma a conservar inteiramente o que foi dito, tanto pelo entrevistador como pelo entrevistado, facto imprescindível para efeitos de validade da análise. Estas tiveram uma duração compreendida entre vinte minutos e quarenta e cinco minutos<sup>22</sup>.

---

<sup>20</sup> A entrevistadora é a autora desta dissertação.

<sup>21</sup> Exceto quatro, em que três das entrevistas foram realizadas nos escritórios onde os entrevistados exercem a sua atividade profissional e uma das entrevistas foi realizada no ISCA-UA, com a deslocação do entrevistado a este EES.

<sup>22</sup> Exceto duas das entrevistas: uma teve a duração aproximada de 80 minutos e outra de 135 minutos.

Durante as entrevistas, não se seguiu necessariamente a ordem das perguntas que consta do guião, tendo estas sido realizadas à medida da oportunidade. Independentemente das opiniões manifestadas e com as limitações próprias do ser humano, procurou-se, durante a realização das entrevistas, manter uma postura de disponibilidade e interesse pelas ideias manifestadas, evitando produzir qualquer tipo de juízo relativamente às mesmas.

### 3.4. Modelo de análise dos dados

No tratamento do discurso produzido pelos entrevistados foi adotada a análise de conteúdo do tipo qualitativo, sendo a análise de conteúdo uma das técnicas mais utilizadas neste tipo de metodologia e que consiste num “conjunto de técnicas de análise que descreve, segundo procedimentos objetivos e sistemáticos, o conteúdo das mensagens” (Carvalho, 2003, p. 154).

Assim, após a realização das entrevistas, procedeu-se à sistematização do vasto e diversificado conjunto de informação recolhida junto dos entrevistados, de modo a resumir e organizar os dados, assim como torná-los mais compreensíveis e comparáveis, sem contudo perder informação significativa e fora do contexto. Motivo este que, conciliado com a metodologia por nós utilizada e o objetivo do nosso estudo, levou a que não transcrevêssemos todas as entrevistas, apenas uma para exemplificar<sup>23</sup> (Anexo 2).

Para tal, procedemos à elaboração de uma grelha de análise de conteúdo<sup>24</sup> (Anexo 3), como forma de apresentação de um resumo, como propõem Miles e Huberman (1994) para a redução dos dados qualitativos. Nesta grelha encontram-se as respostas sintetizadas, dadas por cada entrevistado, contemplando as informações pertinentes ao estudo e permitindo a fácil identificação das respostas e do entrevistado, tal como, a comparação das mesmas.

---

<sup>23</sup> Na transcrição, todas as intervenções, tanto do entrevistador como do entrevistado, estão identificadas pela letra P e R, respetivamente, seguida do número de ordem de intervenção.

<sup>24</sup> De salientar que, na construção da grelha de análise de conteúdo das entrevistas, procurámos ser o mais fiéis possível ao discurso dos entrevistados. Procurámos não alterar o sentido do seu discurso, salvaguardando, no entanto, as diferenças existentes entre o discurso oral e o discurso escrito.

De modo a proceder-se à análise do conteúdo das entrevistas, começamos por ouvir e transcrever uma das entrevistas e fazer uma leitura cuidada da mesma. De seguida, elaborámos uma primeira grelha de análise (que ensaiámos aplicando-a à entrevista transcrita). Esta grelha foi dividida por categorias, resultantes da relação entre os dados obtidos no estudo empírico – através do discurso dos entrevistados – e os objetivos específicos estabelecidos para a investigação, motivo pelo qual a classificação geral da informação é coincidente, até certo ponto, com os tópicos de desenvolvimento da entrevista.

Seguidamente e depois de se ouvirem as restantes gravações das entrevistas, fizeram-se corresponder os excertos do discurso dos entrevistados a cada uma das categorias que considerámos mais apropriadas. Assim, todas as informações proferidas ao longo da entrevista foram transcritas, por meio de resumo, para a grelha de análise de conteúdo na categoria correspondente, independentemente do momento em que a informação foi proferida, tal como indica Bardin (2009). Simultaneamente, guardou-se alguns dos excertos (citações) das entrevistas numa base de dados para utilizar aquando da análise dos dados recolhidos.

Cada um dos entrevistados está identificado por a letra E seguida de um número, não respeitando uma regra rígida, de forma a manter o anonimato dos entrevistados.

Fomos repetindo a audição das entrevistas para que pudéssemos melhorar a grelha de análise, cuja versão final se apresenta no Anexo 3. As categorias de análise de conteúdo foram inicialmente estabelecidas pelo próprio investigador e depois verificadas e reformuladas por ele, procurando conciliar o quadro teórico com o protocolo das entrevistas, tendo sido validadas posteriormente pelos professores orientadores, especialmente no que respeita a aspetos de homogeneidade, exclusividade, pertinência e objetividade das categorias, assim como recomenda Bardin (2009).

No próximo ponto iremos analisar as informações obtidas com as entrevistas. Atendendo à natureza qualitativa da análise realizada, os dados obtidos são apresentados de forma descritiva e seguindo a grelha de análise de conteúdo, para que melhor se possa compreender os resultados obtidos.

Na análise das entrevistas são utilizadas algumas transcrições de extratos do discurso dos entrevistados, sempre que se mostre apropriado, para melhor se apresentar os seus pontos de vista. No final de cada categoria de análise será apresentada uma síntese e

um comentário crítico sobre o seu conteúdo, procurando, tanto quanto for possível, relacionar com o enquadramento teórico da presente dissertação.

## **4. Análise das entrevistas**

### **4.1. Teoria da contabilidade**

#### **4.1.1. Definição de teoria da contabilidade**

As respostas obtidas dos entrevistados acerca do conceito de teoria da contabilidade apontam para a existência de duas perspetivas, uma mais normativa e outra mais abrangente.

Assim, sete entrevistados entendem que a teoria da contabilidade é o conjunto das normas, pressupostos e regras nelas prescritas, o que demonstra uma perspetiva muito normativa daquele conceito. A título de exemplo, apresentamos a definição do entrevistado E14 para quem a teoria da contabilidade assenta na EC. A outra metade dos entrevistados tem uma perspetiva mais abrangente da teoria da contabilidade, indo muito para além do que, em cada momento, está disposto nos normativos contabilísticos. Estes entendem que a teoria da contabilidade estrutura e orienta o pensamento a adotar na prática contabilística, não se restringindo aos normativos existentes ou a uma única teoria. Por exemplo, um dos entrevistados (E12) considera que, como investigador, a teoria da contabilidade é aquilo que vai sendo publicado na literatura, e que são as novidades e os contributos dos novos estudos que constroem a teoria da contabilidade.

De referir que por vezes esta distinção entre os entrevistados, com uma perspetiva mais normativa vs uma perspetiva mais abrangente de teoria da contabilidade, não é perceptível pela estrita análise da resposta dada a esta pergunta, mas sim pela conjugação desta com outras respostas dadas ao longo da entrevista.

De sublinhar ainda que um dos entrevistados (E9), apresenta uma definição ligada a uma perspetiva de gestão, referindo que a teoria da contabilidade é também a grande informação para todo o tipo de controlo de gestão, o que denota uma visão da contabilidade interligada a outras ciências sociais. Já o entrevistado E4 entende que o

conceito de teoria da contabilidade estará influenciado pelas funções que as pessoas exercem, nomeadamente, se são ou não docentes, e pela dimensão das empresas às quais estão ligados. E, de facto, ao analisar os resultados obtidos percebemos que a perspectiva mais normativa de teoria da contabilidade, tende a verificar-se com mais incidência entre entrevistados com uma forte ligação à prática, a que chamamos práticos, e ao ensino superior com características profissionalizantes. Já a perspectiva mais abrangente de teoria da contabilidade tende a ser dada por entrevistados com uma forte ligação à investigação e, em alguns casos, com alguma formação académica no estrangeiro.

Da análise das respostas obtidas, consideramos que os entrevistados com uma perspectiva abrangente de teoria aproximam-se mais do entendimento de teoria da contabilidade avançado por Carqueja (2011). Já o facto de uma parte dos nossos entrevistados possuir uma perspectiva mais normativa da teoria da contabilidade vem corroborar a opinião de Rocha (2000), quando refere que existem profissionais que consideram que o conjunto das normas é a contabilidade.

As conclusões a que chegamos nesta primeira questão vão de encontro ao entendimento de Macve (1997), que alerta para o facto das EC poderem ser tidas como a teoria da contabilidade, situação que se verifica numa parte dos entrevistados, os que possuem uma perspectiva mais normativa da teoria da contabilidade.

Em suma, a abrangência do conceito de teoria da contabilidade é diferente entre os nossos entrevistados, originando dois grupos de opinião: os que vêem a teoria da contabilidade numa perspectiva mais normativa e os que a vêem numa perspectiva mais global, não circunscrita aos normativos, sendo esta última a que perfilhamos.

#### **4.1.2. Importância da teoria da contabilidade na formação académica**

A avaliação da importância da teoria da contabilidade na formação académica dos entrevistados tem como principal propósito verificar se, e quais, os entrevistados que obtiveram efetivamente formação em teoria da contabilidade e o tipo de formação, uma vez que, tal facto condicionará as respostas a outras questões da entrevista.

Da análise do conteúdo das entrevistas, verificamos que todos os entrevistados consideram que a teoria da contabilidade foi uma componente importante, ou muito



importante, na sua formação académica, tendo alguns destes assumido que foi a base da sua formação. Esta importância é especialmente realçada pelo entrevistado E6, para quem a importância foi tal que, à saída da faculdade, considerava que “a teoria da contabilidade era central em toda a atuação económica e definidora mesmo das capacidades do economista”.

Três dos entrevistados referem que o ensino da teoria da contabilidade foi mais aprofundada numas fases da formação do que em outras. Por exemplo:

- ✦ o entrevistado E3 refere que durante a sua licenciatura teve pouca contabilidade, visto não ser aquela a sua área de formação. No entanto, durante o mestrado, a teoria da contabilidade já constituiu uma forte componente da formação;
- ✦ o entrevistado E9 refere que, no seu caso, primeiramente a prática foi mais relevante e só depois é que veio a componente teórica;
- ✦ o entrevistado E12 entende que, na sua formação, a teoria da contabilidade foi mais abrangente no âmbito dos estudos de doutoramento, onde foram promovidas discussões teóricas e análises das diferentes opções a tomar; já a sua formação académica inicial foi mais prática.

Para alguns entrevistados, a formação em teoria da contabilidade foi importante porque lhes permitiu, designadamente:

- ✦ obter as bases para resolver qualquer questão prática;
- ✦ fundamentar os julgamentos profissionais;
- ✦ estruturar o pensamento contabilístico; e,
- ✦ compreender a contabilidade e a sua lógica.

A este propósito, o entrevistado E14 chega mesmo a afirmar que “não pode haver prática consciente se não estiver sustentada na teoria, a teoria acompanha sempre a prática”.

Fazendo uma análise ao conteúdo das entrevistas, verificamos que, apesar de todos referirem que a teoria da contabilidade foi importante, ou muito importante, na sua formação académica, a forma como esta está refletida nessa formação é diferente de entrevistado para entrevistado. Para alguns, a teoria da contabilidade esteve mais

presente em certas fases da sua formação e menos em outras, ou porque fizeram formação académica em outras áreas (por exemplo, em economia ou gestão), ou porque a ampla conceção de teoria da contabilidade foi mais debatida em determinados graus académicos, geralmente nos níveis mais elevados (mestrado ou doutoramento) – em concordância com o que apuramos no nosso enquadramento teórico, a propósito do ensino da teoria da contabilidade em Portugal.

Constatamos, também, que alguns entrevistados tiveram disciplinas, ou uma disciplina, específicas, de teoria da contabilidade; já outros tiveram essa componente teórica abordada em várias disciplinas “gerais” através de, por exemplo, definições teóricas básicas de teoria da contabilidade (o que é um Balanço, uma Demonstração dos Resultados, o Património, etc.).

De sublinhar ainda que, para alguns entrevistados, o ensino que referem ter recebido de teoria da contabilidade prende-se com a componente mais teórica das matérias, não sendo necessariamente o contacto com uma abordagem mais abrangente de teoria da contabilidade, ou mesmo uma discussão de princípios fundamentais do pensamento contabilístico. Para estes entrevistados, que possuem uma perspetiva mais normativa, a componente teórica é subjugada aos normativos e às definições neles contempladas, o que, apesar de serem uma parte da teoria da contabilidade, não são o todo.

Em síntese, as diferentes conceções de teoria da contabilidade, influenciam a própria perspetiva que cada entrevistado tem da importância que aquela teve na sua formação académica.

#### **4.1.3. Importância atualmente atribuída à teoria da contabilidade**

No que respeita à importância da teoria da contabilidade, todos os entrevistados entendem que esta é bastante importante e fundamental para a prática contabilística, sendo esta importância destacada em várias ocasiões e situações. A este respeito deixamos o exemplo do entrevistado E3 quando refere que: "às vezes preocupamo-nos muito com a prática contabilística e nunca devemos esquecer a teoria da contabilidade, se dominarmos bem a teoria facilmente conseguimos chegar à prática. Aqueles que são bons na prática nem sempre depois percebem o porquê da teoria".

Salienta-se o facto de alguns dos entrevistados (cinco) referirem que, para eles, a teoria da contabilidade tem vindo a assumir cada vez mais importância. Esta opinião é justificada pelos entrevistados, por exemplo, com o facto de a teoria da contabilidade ser cada vez mais importante para se exercer uma prática aceitável e realista. Outra razão, prende-se com facto de, à medida que os entrevistados foram tendo o contacto com a prática, aprofundando os conhecimentos, evoluindo na carreira, foram sentindo mais necessidade de utilizar a teoria, atribuindo-lhe maior importância.

Importa, contudo, realçar que os entrevistados têm diferentes concepções da teoria da contabilidade o que, desde logo, influencia a interpretação daquele grau de importância.

Podemos concluir, portanto, que para todos os entrevistados a teoria da contabilidade é bastante importante e fundamental para a prática contabilística. Não obstante, uns referem-se à importância de se conhecer e utilizar a teoria descrita nos normativos, e outros referem-se à teoria da contabilidade como um todo.

#### **4.1.4. Necessidade de refletir sobre a teoria da contabilidade**

Relativamente a esta questão, todos os entrevistados afirmaram que refletem sobre a teoria da contabilidade: quer para aumentar, aprofundar e atualizar os seus conhecimentos; quer para formar opinião sobre determinado procedimento ou entendimento contabilístico; quer para resolver questões práticas e perceber o impacto das opções contabilísticas; quer, ainda, pelas características da profissão que exercem, tanto na vertente da docência, como na da prática contabilística.

Dois dos entrevistados (E6 e E13) consideram que a reflexão sobre a teoria da contabilidade é importante e necessária para que se possam tomar as opções contabilísticas com consciência dos impactos que essas opções terão na construção da informação e nas opções que são tomadas com base nesta.

Nesta questão salientamos a opinião do entrevistado E5, por ser contrária aos demais, já que este refere que talvez a reflexão que faz é cada vez menor. Menciona, contudo, que tenta que os seus alunos façam essa reflexão para perceberem a lógica da contabilidade, o que revela que considera essa reflexão importante, embora ele próprio assuma que não a exercita como gostaria.

Destacamos também a opinião de dois dos entrevistados que levantam questões e perspectivas diferentes que importa realçar. A primeira diz respeito ao entrevistado E9, que é da opinião que é a teoria que tem de acompanhar a prática, considerando que “se na prática se faz de uma determinada maneira não faz sentido que a teoria insista que se faça de outra”; logo, “se eu na prática faço alguma coisa diferente, a teoria tem de acompanhar”. Esta opinião é, em nosso entender, um pouco controversa pois existem situações em que na prática não se tomou a opção teórica mais adequada, ou não se procedeu de acordo com a teoria, porque se fez uma má prática contabilística. Nestes casos, a teoria não deverá acompanhar a prática porque a prática está errada.

A segunda opinião que destacamos é a do entrevistado E14, quando refere que, esta necessidade de reflexão é essencialmente sentida devido a todas as mudanças que têm ocorrido na regulação contabilística, que fazem com que todos os profissionais reflitam mais sobre a teoria. Esta opinião parece-nos circunscrever-se a uma reflexão normativa, facto que poderá demonstrar a existência de uma insuficiente reflexão sobre a teoria da contabilidade na sua ampla abrangência, fundamental para se fazerem julgamentos profissionais com consciência e uma prática contabilística adequada.

Ao analisarmos estes resultados, constatamos que o âmbito da reflexão sobre teoria da contabilidade é diverso: enquanto para alguns entrevistados trata-se de uma reflexão mais aprofundada e abrangente sobre a teoria da contabilidade; para outros circunscreve-se à análise do que está prescrito nos normativos contabilísticos. Esta dualidade deve-se, uma vez mais, e em nossa opinião, à existência de diferentes concepções de teoria da contabilidade entre os entrevistados.

#### **4.1.5. Discussão sobre a teoria da contabilidade no meio profissional**

Quando solicitados a manifestar a sua opinião acerca da adequação da discussão da teoria da contabilidade no meio profissional, praticamente todos os entrevistados expressam uma opinião negativa. Com esta opinião destaca-se o entrevistado E6 que considera que a teoria da contabilidade não é adequadamente discutida no meio profissional “porque a pessoa nunca fala do que não entende”.

Dentro deste grupo de entrevistados, alguns (cinco) consideram que a teoria da contabilidade é pouco, ou não é suficientemente, discutida, defendendo que o deveria ser

mais. Por exemplo, o entrevistado E1, considera que atualmente a teoria da contabilidade deveria ser mais discutida porque a contabilidade está mais assente em julgamentos profissionais e, como tal, é necessário ter a teoria bem estruturada para que os julgamentos profissionais não sejam prejudicados. O que realça a importância da teoria da contabilidade no exercício da prática contabilística. Este entrevistado refere ainda que o meio profissional olha para a contabilidade na sua vertente essencialmente prática, portanto, discute-se mais a prática do que propriamente a teoria, opinião também partilhada por outros entrevistados.

Existe um pequeno número de entrevistados (E4 e E14) que admitem que se têm feito esforços no sentido de proporcionar essa discussão, nomeadamente, através das ações de formação promovidas pela OTOC e do ensino, que consideram já ter essa vertente teórica. A este respeito, salienta-se a opinião do entrevistado E13, ressaltando que, uma vez que as formações da OTOC são, em certa medida, obrigatórias para a obtenção de créditos, leva a que muitos profissionais vão às formações essencialmente para obterem esses créditos e, nestes casos, não estão tão receptivos às reflexões sobre a teoria da contabilidade, preferem os aspetos práticos.

São vários os motivos apontados pelos entrevistados para considerarem que a teoria da contabilidade não é adequadamente discutida no meio profissional, de entre os quais elencamos os seguintes (cada um destes motivos foi indicado por, pelo menos, dois dos entrevistados):

- ✦ o meio profissional interessa-se mais pela prática contabilística do que pela teoria da contabilidade e, portanto, são mais discutidos os aspetos práticos;
- ✦ a existência de um certo distanciamento entre os profissionais da área, ou seja, a existência de concorrência e desunião entre os profissionais;
- ✦ a falta de tempo que o meio profissional tem para refletir e discutir esta temática.

Uma resposta afirmativa à questão em análise, apenas foi dada pelo entrevistado E2 que considera que, atualmente, a discussão da teoria da contabilidade é cada vez mais adequada, motivada pelas formações da OTOC e pelo nível de exigência da profissão que agora é maior.

Uma referência, por fim, ao entrevistado E10 que tem a sua opinião dividida entre as duas anteriores: considera que o nível de discussão é bom no seio da OTOC podendo,

contudo, ser melhor por parte dos profissionais que exercem a função de TOC, referindo que não parecem existir grandes reflexões teóricas acerca da melhor solução para determinados problemas. Referimos também o entrevistado E7 que alude ao facto de, na OTOC, existirem membros que frequentaram o ensino superior e possuem um suporte teórico, e membros que não frequentaram um curso superior. Acrescenta que o conhecimento destes últimos não provém dos conceitos que são “transmitidos em termos teóricos e da tal base da teoria da contabilidade, são pessoas que resultam do aprender fazendo e, nestas situações, vão fazendo de forma sistemática, sem que tal esteja suportado em termos teóricos”.

Das opiniões obtidas nesta questão, podemos concluir que praticamente todos os entrevistados consideram que a teoria da contabilidade não é adequadamente discutida no meio profissional, por razões que se prendem com o facto de a prática contabilística suscitar mais interesse, existir algum distanciamento entre os profissionais e por falta de tempo. Alguns destes entrevistados entendem que a teoria da contabilidade deveria ser mais discutida no meio profissional, não só para apoiar e estruturar os julgamentos profissionais, mas também para fomentar a troca de opiniões entre os colegas de profissão.

## **4.2. A teoria da contabilidade na prática contabilística**

### **4.2.1. Necessidade de utilização da teoria da contabilidade na vida profissional**

Relativamente à necessidade de utilizar a teoria da contabilidade, de um modo geral, todos os entrevistados consideram necessário socorreremo-nos da teoria da contabilidade no exercício da prática profissional, embora as razões subjacentes sejam diversas entre os entrevistados. Alguns entrevistados consideram mesmo ser fundamental ter um bom suporte teórico para resolver os problemas que surgem na prática.

Assim, esta necessidade é sentida em situações como, por exemplo:

- ✦ decidir qual o tratamento contabilístico a adotar;
- ✦ formar opinião;
- ✦ fundamentar julgamentos profissionais;

- ✱ justificar certas situações;

Porém, para alguns entrevistados a necessidade decorre, tão só, da obrigatoriedade de aplicação e, consequente utilização, dos normativos, pelo que, aquela necessidade será tanto maior quanto mais complexos considerarem ser os normativos a aplicar. Naturalmente, os entrevistados que aqui se enquadram são os que possuem uma perspetiva mais normativa da teoria da contabilidade.

Para outros, aquela necessidade é mais sentida quando se deparam com situações complexas e menos usuais, em que têm de efetuar reflexões mais profundas da teoria da contabilidade, não se cingindo apenas ao que está consignado nos normativos. Neste último caso, recorrem à teoria da contabilidade com o intuito de encontrar o tratamento contabilístico mais adequado a uma dada operação, de formar opinião e de fundamentar os seus julgamentos profissionais. Os entrevistados que partilham desta última opinião são os que possuem um entendimento mais abrangente da teoria da contabilidade.

O entrevistado E4 refere que quase sempre sentiu necessidade de utilizar a teoria da contabilidade, porém apresenta uma condicionante à sua aplicação: a dimensão das empresas. Na opinião deste entrevistado, nas empresas de pequena dimensão e nas que não estão obrigadas a revisão de contas, existem determinadas situações teóricas que não se aplicam e, portanto, a necessidade de utilizar a teoria da contabilidade é menor. Já nas empresas em que existe um ROC, esse facto obriga a que os TOC apliquem mais amplamente os seus conhecimentos teóricos.

Nesta questão, apenas um entrevistado (E12) menciona que, durante o tempo que exerceu contabilidade na prática, não teve necessidade de utilizar a teoria da contabilidade. Isto porque, as situações com que se deparou eram as mais comuns do quotidiano das empresas, situações que define de “mecânicas”. Portanto, este entrevistado atribui a necessidade de se utilizar a teoria da contabilidade a situações mais complexas e menos usuais do dia-a-dia das empresas, partilhando a opinião de outros entrevistados, mas assume que isso não ocorreu quando exercia contabilidade na prática.

Muitos dos entrevistados referem que, ao longo da sua carreira profissional, tanto académica como de prática contabilística, foram sentindo necessidade de aprofundar e/ou atualizar os seus conhecimentos em termos teóricos, dado que a aprendizagem é contínua. Contudo, constatamos que, para alguns destes entrevistados, esta necessidade

prende-se com o conteúdo da regulação contabilística e respetivas alterações ocorridas, o que poderá revelar, uma vez mais, a visão redutora da teoria da contabilidade.

Em síntese, praticamente todos os entrevistados revelam sentir necessidade de utilizar a teoria da contabilidade na prática contabilística. Porém, a natureza dessa necessidade é diferente entre os entrevistados, estando relacionada com a perceção que estes têm da teoria da contabilidade. Verifica-se que a necessidade de aprofundar e/ou atualizar os conhecimentos nesta área é sentida por vários entrevistados mas, também aqui, se constata que a perceção do conceito de teoria da contabilidade influencia a abrangência desta necessidade.

#### **4.2.2. Grau de aplicação da teoria da contabilidade na prática contabilística**

Quando questionamos os entrevistados sobre a perceção que têm acerca do grau de aplicação da teoria da contabilidade na prática contabilística, obtivemos respostas diferentes, principalmente quanto à sua perspetiva e abrangência.

Da análise do conteúdo, verificamos que nove dos entrevistados consideram que a teoria da contabilidade aplica-se sempre, embora, alguns destes reconheçam que existem situações em que aquela não é aplicada. Esta dualidade leva-nos a colocar estes entrevistados no grupo dos que consideram que a teoria da contabilidade nem sempre é aplicada na prática contabilística e, portanto, a sua opinião é também considerada e analisada nesse grupo. Por outro lado, quatro dos nossos entrevistados consideram que nem sempre se aplica a teoria da contabilidade na prática contabilística. Já um dos entrevistados (E6), dá as duas respostas anteriores e justifica-as.

Começando pelos entrevistados que consideram que a teoria da contabilidade aplica-se sempre, verificamos que a perspetiva desta aplicação é diferente entre os entrevistados e parece relacionar-se com a sua perspetiva do conceito de teoria da contabilidade. Assim, alguns referem que, em qualquer procedimento contabilístico, está sempre subjacente a aplicação da teoria da contabilidade, mesmo que não se tenha consciência disso. Esta é, naturalmente, uma opinião partilhada pelos entrevistados que possuem uma opinião mais abrangente da teoria da contabilidade. Já os restantes entrevistados deste grupo, os que limitam a teoria da contabilidade ao que em cada momento está consignado nos



normativos, entendem que sempre que se aplicam as normas está-se implicitamente a aplicar a teoria da contabilidade. Ou seja, entendem que se aplica sempre a teoria porque se aplica sempre, por obrigação legal, os normativos vigentes.

Quanto aos entrevistados que consideram que nem sempre se aplica a teoria da contabilidade, entendem que a sua aplicação está subjugada por outros critérios, nomeadamente fiscais, especialmente em micro e pequenas entidades. Estes apontam, por exemplo, a periodização, a materialidade e a contingência, como sendo situações em que nem sempre se aplica a teoria da contabilidade, estando esta situação maioritariamente associada às empresas de pequena dimensão. Existem, aliás, alguns entrevistados que entendem que, por vezes, naquelas empresas não é possível aplicar alguns dos conceitos teóricos, porquanto, em muitos casos, essa total aplicação da teoria também não traduziria grande proveito aos TOC ou aos utilizadores da informação. No mesmo seguimento, alguns entrevistados, também associam àquelas empresas o facto da contabilidade ainda estar muito subjugada à fiscalidade, considerando que, para muitos profissionais, em primeiro está a fiscalidade. Portanto, para estes entrevistados, o tipo de empresas tem influência na aplicação da teoria da contabilidade, ou seja, entendem que os profissionais têm tanto mais necessidade daquela aplicação, quanto maior for a dimensão da entidade e a complexidade das suas operações.

Com efeito, as principais razões apontadas por estes entrevistados para que a teoria da contabilidade não seja sempre aplicada são:

- ✦ as questões fiscais;
- ✦ a reduzida formação de alguns profissionais;
- ✦ a mecanização da prática;
- ✦ o facilitismo;
- ✦ a dimensão das entidades;
- ✦ os baixos honorários praticados;
- ✦ a falta de consciência da necessidade de se socorrer à teoria;
- ✦ não se fazer uma relação entre teoria e prática;

Como solução para uma maior aplicação da teoria da contabilidade na prática, foi-nos sugerido por um dos entrevistados que se aprofundasse mais a teoria da contabilidade no ensino – começando pelo ensino da teoria e pela evolução teórica – e não se deveria ensinar apenas aquilo que fazemos na prática.

Constatamos que os entrevistados que identificaram situações em que não se aplica a teoria da contabilidade, e respetivas razões, são maioritariamente entrevistados que possuem uma visão mais abrangente da teoria da contabilidade e que referem que aquela se aplica sempre. Não obstante, alguns entrevistados que possuem uma perspectiva mais normativa da teoria da contabilidade também o referem.

No que respeita à opinião do entrevistado E6, este considera que, por um lado, a teoria da contabilidade aplica-se sempre porque ao fazer-se qualquer coisa em contabilidade está-se a seguir uma linha de teoria, mesmo que as pessoas não tenham consciência disso quando o fazem; por outro lado, não se aplica sempre porque “só é vista uma norma, lida a norma e aplicada a norma”. Todavia, não deixa de referir que “a norma também obedece a uma teoria”, pelo que conclui que a pergunta não tem resposta, dadas as diferentes perspetivas pela qual pode ser vista.

Em síntese, verificamos que os nossos entrevistados têm diferentes opiniões sobre o grau de aplicação da teoria da contabilidade. Também verificamos que, embora alguns entrevistados considerem que a teoria da contabilidade se aplica sempre, identificam situações em que os profissionais podem não aplicar corretamente a teoria da contabilidade, ou em que a teoria da contabilidade não terá aplicação, devido, por exemplo, ao tipo de empresa.

#### **4.2.3. Situações em que os entrevistados não aplicaram a teoria da contabilidade**

Com esta questão pretendemos ficar a conhecer situações mais específicas em que, eventualmente, os próprios entrevistados não tenham aplicado a teoria da contabilidade.

Ora, quando questionados sobre as situações em que eles próprios não aplicaram a teoria da contabilidade, alguns dos entrevistados desviaram-se da pergunta, optando por reforçar a questão anterior, dando uma resposta genérica para a prática em geral e não para o seu caso em particular.

Assim, quatro dos entrevistados (E1, E7, E10 e E14) admitem que já viveram situações ou ocasiões em que não aplicaram a teoria da contabilidade e os outros cinco (E3, E5, E8, E11 e E12) referem que nunca ocorreram essas situações.

Os entrevistados que afirmaram terem vivido situações em que não aplicaram a teoria da contabilidade, fizeram-no com a consciência dessa não aplicação. A generalidade destes entrevistados não especificou nenhuma dessas situações em concreto. Apenas o entrevistado E1 referiu que não aplica a teoria da contabilidade nos lançamentos comuns do dia-a-dia, por não exigirem uma reflexão mais aprofundada, nem carecerem de julgamento profissional. Situação que já na anterior questão tinha sido referida por alguns dos entrevistados.

Já os motivos apresentados, para a não aplicação pelos próprios entrevistados da teoria da contabilidade, coincidem com os mencionados na questão anterior, e prendem-se com:

- ✦ as realidades empresariais em que estão inseridos;
- ✦ os vícios da prática;
- ✦ o facilitismo;
- ✦ o facto de lidarem com operações comuns; e,
- ✦ questões fiscais e relacionadas com a banca.

Dos entrevistados que referem nunca terem tido situações em que não aplicaram a teoria da contabilidade na prática, pelo menos que se lembrem, salienta-se a opinião de três dos entrevistados, por apresentarem perspectivas diferentes para as suas respostas.

Assim, o entrevistado E8 considera que “se aplicasse na prática alguma coisa que não estivesse de acordo com a teoria da contabilidade estava a ir, atualmente, contra a base da contabilidade e contra as normas contabilísticas de relato financeiro”. Na opinião do entrevistado E11, “qualquer solução prática terá sempre um enquadramento teórico”. Já o entrevistado E12 justifica-se dizendo que se tende a aplicar o normativo e, subjacente a esse, estão as opções teóricas, acrescentando, contudo que, em determinadas empresas, “existem operações que não encaixam diretamente naquilo que são os normativos existentes”, considerando que, nesses casos, deveriam ser pensadas e discutidas soluções para o tratamento a dar. Verifica-se, assim, que a opinião destes dois

últimos entrevistados, está subjacente ao facto de considerarem que todo o procedimento contabilístico tem implícito a teoria da contabilidade, incluindo os normativos, evidenciando uma opinião abrangente do conceito de teoria da contabilidade. Já o primeiro daqueles entrevistados, parece circunscrever a sua opinião aos normativos contabilísticos.

Por fim, merece destaque a opinião do entrevistado E13, por considerar que a questão em análise pode ser respondida atendendo a várias perspetivas. Ou seja:

- ✦ se responder como professor, poderá considerar que existem várias situações em que não aplica a teoria da contabilidade. Isto porque, nem toda a teoria está vertida nos normativos, e o que se tem de aplicar na prática são normativos, pelo que “ao aplicar as normas estou necessariamente, por definição, a deixar tudo o resto, que não está vertido nas normas, de fora”;
- ✦ se responder como profissional da contabilidade, dirá que se tem de aplicar o que está nas normas. Neste caso, a não aplicação da teoria da contabilidade acontecerá quando se optar, intencionalmente, por determinada opção, que resultará numa informação mais conveniente e não necessariamente na mais apropriada. Aponta como motivos para tal atuação, o facilitismo, os interesses fiscais, entre outros.

De referir, por fim, que em certos casos, foi perceptível que esta questão terá sido um pouco “intimidadora” e foi, de certo modo, recebida com pouco à vontade e uma certa estranheza por parte dos entrevistados. Tal refletiu-se na tentativa de fuga à questão por parte de alguns entrevistados.

#### **4.2.4. Insuficiências na teoria da contabilidade**

Quando questionamos os entrevistados sobre se já tiveram ocasiões, na vida prática, em que sentiram insuficiências na teoria da contabilidade, obtivemos respostas afirmativas e negativas, assim como respostas mistas.

As justificações para uma ou outra posição são muito diversas e apresentadas por apenas alguns dos entrevistados. Verifica-se que são poucos os casos em que as justificações apresentadas pelos entrevistados são coincidentes.

Metade dos entrevistados refere que, na prática contabilística, já sentiram insuficiências na teoria da contabilidade. Alguns destes justificam a opinião com o facto do ambiente em que se desenvolve a contabilidade estar em constante mudança, evoluindo mais depressa do que a teoria da contabilidade. Deste modo, existem situações que ainda não foram solucionadas pela teoria da contabilidade, e/ou não estão convenientemente definidas no seu corpo teórico. Uma outra justificação apresentada por um dos entrevistados prende-se com a constante necessidade de atualização dos conhecimentos, admitindo que, em algumas situações, não estaria tão bem preparado para responder teoricamente a determinada situação.

A generalidade destes entrevistados não apresentou nenhuma situação concreta em que sentiram insuficiências na aplicação da teoria da contabilidade. Optaram antes por descrever situações mais gerais, que podem ser assim sintetizadas:

- ✦ insuficiências de aplicação em empresas pequenas; e,
- ✦ nas áreas não estudadas, ou não totalmente estudadas, nem colmatadas pela teoria da contabilidade como, por exemplo, no que respeita à qualidade da informação e à sua manipulação.

Apenas o entrevistado E1 indicou situações mais específicas, referindo-se ao tratamento contabilístico do *goodwill* e aos resultados realizados e não realizados.

Uma pequena parte dos entrevistados (quatro), referem que nunca sentiram insuficiências na teoria da contabilidade, porém as fundamentações para tal entendimento são divergentes. Assim, por exemplo, o entrevistado E3 justifica a sua opinião com o facto de, no nosso SNC, existir uma EC que cobre todas as situações. Já o entrevistado E9 considera que não é a teoria da contabilidade que tem insuficiências, mas sim, a aplicação prática que se faz da teoria, acrescentando que existem alguns procedimentos contabilísticos defendidos teoricamente por alguns autores, mas como não estão regulamentados, não se utilizam na prática.

Por fim, os outros três dos entrevistados, dá, simultaneamente, uma resposta afirmativa e negativa a esta questão. Assim, o entrevistado E2 centra a sua resposta na formação dos profissionais. Este entrevistado nunca sentiu insuficiências na teoria da contabilidade porque tem tido sempre formação nesta área; no entanto, por parte de outros colegas de profissão sente que, em muitos casos, existem lacunas na aprendizagem, o que poderá fazer com que sintam insuficiências.

Por outro lado, o entrevistado E13 considera que a resposta depende do entendimento do que é a teoria da contabilidade:

- ✦ se considerar que a teoria da contabilidade é a EC, então dirá que existem insuficiências;
- ✦ se considerar que a teoria da contabilidade é algo mais, então dirá que não há insuficiências, ou “se as tiver, se ela for uma boa teoria da contabilidade, elas devem ser temporárias, deve apenas ser o tempo de reagir à mudança”. Acrescenta ainda que isso não significa “que a teoria seja insuficiente, as normas foram sendo insuficientes e foram sendo alteradas, mas os princípios teóricos estavam lá”.

Já o entrevistado E14 refere que poderá ter sentido falhas em termos de normativos, no entanto, considera que a teoria da contabilidade é ampla o suficiente para não considerar que existem grandes falhas.

Não obstante termos sentido alguma relutância em os entrevistados explicarem e darem uma resposta direta a esta questão, da anterior análise podemos concluir que a existência de insuficiências na teoria da contabilidade foi a opinião mais recorrente entre os entrevistados. Contudo, tendo em conta as respostas obtidas, parece-nos que alguns dos entrevistados referem-se às insuficiências, sentidas ou não, em termos de normativos contabilísticos e não da teoria da contabilidade na sua total abrangência. Ou seja, parece-nos que o entendimento de teoria da contabilidade terá influenciado, e condicionado, as respostas dadas a esta questão.

#### **4.2.5. Eventual afastamento entre a teoria e a prática contabilística**

No que respeita à opinião dos entrevistados sobre o eventual afastamento entre a teoria e a prática contabilística, verifica-se que a grande maioria dos entrevistados (onze) considera que existe algum afastamento – tal como documentam os estudos anteriormente analisados de García Benau (1994), Ospina Zapata (2005) e Flórez Romero (2007) – e que aquelas duas dimensões se deveriam aproximar.

Para a maior parte daqueles entrevistados, o afastamento entre a teoria e a prática contabilística deriva da sua própria aplicação, ou seja, a teoria não está propriamente

afastada da prática, os profissionais é que ao aplicarem a teoria causam esse afastamento.

Neste caso, os entrevistados elencam como motivos para a existência desse afastamento, entre outros:

- ✦ a falta de tempo;
- ✦ a desatenção;
- ✦ o facilitismo;
- ✦ a conveniência de adoção de determinado procedimento em detrimento de outro;
- ✦ a não utilização plena da teoria da contabilidade, por exemplo, por desconhecimento.

Para os restantes entrevistados (quatro), este afastamento resulta de questões relacionadas com a construção dos normativos, apontando como motivos:

- ✦ a subjetividade das normas e as várias interpretações e aplicações que se fazem delas;
- ✦ o nível de exigência das normas não estar adequado ao tecido empresarial português; e,
- ✦ a não existência de penalizações para a não adoção de algumas regras contabilísticas.

Os entrevistados consideram que o afastamento entre a teoria e a prática contabilística é evidente, por exemplo:

- ✦ na não aplicação de alguns conceitos teóricos;
- ✦ nas bases de mensuração;
- ✦ nos critérios de depreciação;
- ✦ na adoção de procedimentos contabilísticos divergentes em situações idênticas; e,

- ✖ na não aplicação do que está regulado, não existindo uma reflexão sobre se o que está normalizado é a melhor solução em termos de tratamento contabilístico.

Para colmatar este afastamento, os entrevistados sugerem as seguintes medidas:

- ✖ um maior envolvimento dos organismos profissionais e das entidades de ensino superior na sensibilização para a importância da teoria da contabilidade e a percepção do impacto das normas;
- ✖ um aperfeiçoamento dos modelos conceptuais;
- ✖ uma adaptação das normas à teoria contabilística;
- ✖ uma diminuição da subjetividade das normas e/ou clarificação dessa subjetividade.

Somente um dos entrevistados (E7) é da opinião que não se deverá aproximar a teoria da contabilidade à prática porque considera que, entre elas, terá de existir sempre divergências, resultantes do facto de a prática ser evolutiva e a teoria estar parada, sendo a teoria que terá de se adaptar à prática para responder às suas necessidades.

Por outro lado, uma pequena parte dos entrevistados (três), entende que não existe nenhum afastamento entre a teoria e a prática contabilística, justificando a sua opinião com diferentes perspetivas.

Assim, o entrevistado E8, considera que esse afastamento só existirá se os profissionais não seguirem o que a teoria impõe. O entrevistado E9 justifica com o facto de os teóricos da contabilidade estarem muito ligados às empresas e o ensino da contabilidade estar centrado nos politécnicos. Este entrevistado considera que, nesta área, os docentes não podem estar no ensino em regime de exclusividade porque isso levará a que percam o contacto com a realidade prática, considerando o regime de exclusividade um erro grave. Já o entrevistado E6, considera que não existe afastamento porque a teoria da contabilidade não está claramente formalizada. Entende que “só se pode falar em desvio quando temos duas realidades ... portanto, não se pode falar em disparidade de uma coisa que existe, que é a prática, e outra coisa que devia estar mais formalizada mas não está”.

Nesta questão não podemos deixar de realçar a apreciação do entrevistado E12, porquanto emite uma opinião que reflete que a prática contabilística parece estar muito



ligada e circunscrita aos normativos contabilísticos, pois, limita-se a seguir aquilo que são os normativos. Considera, ainda, que “as pessoas deveriam ter uma formação mais aberta, mais ampla, para lhes permitir discernir situações que não fossem óbvias nos normativos”.

Por fim e tendo em conta a análise efetuada, podemos concluir que, no geral, os entrevistados entendem que existe um afastamento entre a teoria e a prática contabilística e tal resulta, essencialmente, da inadequada aplicação prática que os profissionais fazem da teoria da contabilidade, ou seja, a aplicação prática é que está desfasada da teoria.

O afastamento parece estar especialmente refletido na não aplicação de alguns conceitos teóricos, sendo a razão mais apontada para a sua existência o facilitismo. Algumas das sugestões indicadas para colmatar esse afastamento são, por exemplo, um maior envolvimento dos organismos profissionais, e dos EES, na sensibilização para a importância da teoria da contabilidade e a perceção do impacto das normas, procurando-se uma aproximação dos normativos à teoria da contabilidade.

#### **4.2.6. Adequada utilização da teoria da contabilidade pelos profissionais**

Quanto à perspetiva que os entrevistados têm sobre a adequada utilização da teoria da contabilidade pelos profissionais da área, os nossos dados revelam que uma grande parte dos entrevistados considera que a teoria da contabilidade não é, ou pelo menos não suficientemente e/ou totalmente, bem utilizada pelos profissionais.

Estes entrevistados apontam, essencialmente, motivações de natureza fiscal, a formação dos profissionais, a dimensão das entidades a que os profissionais estão ligados, entres outras, para tal comportamento.

No que respeita às motivações de natureza fiscal, consideram que a fiscalidade continua a ter influência nas decisões tomadas por muitos profissionais. Um exemplo disso são as depreciações, em que a vida útil é maioritariamente definida pelo critério fiscal.

Quanto à formação dos profissionais, entendem que existem muitos profissionais a exercer a profissão sem formação, e/ou sem formação teórica adequada, o que prejudica

a adequada utilização da teoria da contabilidade, a qual se circunscreve, para alguns, aos normativos vigentes.

No que respeita à dimensão das entidades, alguns dos entrevistados – com uma perspetiva mais abrangente de teoria da contabilidade – entendem que os profissionais que estão em empresas de pequena dimensão, não estão muito preocupados com a teoria, até porque não se deparam com situações muito complicadas que exijam o recurso à teoria da contabilidade.

Outras das razões apontadas, embora com menos frequência, para que a teoria da contabilidade não seja bem utilizada pelos profissionais são:

- ✦ a falta de conhecimento da teoria da contabilidade;
- ✦ utilização da teoria de forma a obter os resultados mais convenientes e a manipular de acordo com a vontade do cliente (por exemplo, para pagar menos impostos);
- ✦ o organismo profissional e as universidades não prestam muita atenção à teoria da contabilidade no seu sentido mais abrangente;
- ✦ inexistência de penalizações para determinados incumprimentos que são mais irrelevantes; e,
- ✦ os vícios e hábitos da prática contabilística.

Aqui destaca-se a opinião do entrevistado E10 que chega a referir que “existe infelizmente hoje em dia uma tendência para, em algumas circunstâncias, não se aplicar nem as normas nem a teoria”.

Apenas uma pequena parte dos entrevistados (quatro) considera que a teoria da contabilidade é geralmente bem utilizada pelos profissionais da área, justificando a sua opinião com o facto de os profissionais saírem do ensino superior bem preparados e com uma maior formação em conceitos teóricos. Ressalva-se a opinião do entrevistado E12, que refere que, em muitos casos, a aplicação da teoria é intuitiva e está subjacente à utilização dos normativos, considerando que apenas um grupo restrito de profissionais, como os ROC, é que pensam mais nas situações, até porque são confrontados com situações particulares a que têm de dar resposta.

Em suma, uma grande parte dos entrevistados considera que a teoria da contabilidade não é bem utilizada pelos profissionais da área, sendo que, as motivações fiscais, a formação dos profissionais e a dimensão das entidades às quais estão ligados parecem ser os principais fatores condicionantes de uma boa utilização da teoria da contabilidade.

### **4.3. O ensino da contabilidade em Portugal**

#### **4.3.1. Adequação às exigências da profissão**

Quando questionamos os entrevistados sobre a adequação do ensino, em Portugal, às exigências da profissão, nomeadamente no que respeita à teoria da contabilidade, verificamos que uma grande parte dos entrevistados (oito) considera que o ensino está adequado às exigências da profissão, ainda que alguns se refiram apenas ao EES no qual lecionam. Esta opinião é partilhada, quer pelos entrevistados com uma perceção mais abrangente de teoria da contabilidade, quer por aqueles que têm um entendimento mais normativo, embora seja referida com mais frequência por estes últimos.

Os fatores apresentados pelos entrevistados para fundamentarem esta opinião são essencialmente dois. Um primeiro, prende-se com o facto de considerarem que, no geral, toda a metodologia e recursos de ensino nesta área (como, por exemplo, o plano curricular e os conteúdos programáticos) estão focados nas necessidades da prática contabilística, preparando os alunos para o mercado de trabalho. O segundo fator apontado refere-se à circunstância de alguns dos EES não submeterem a aprendizagem exclusivamente ao que são os normativos, porquanto os cursos estão estruturados com uma componente teórica e prática, promovendo o pensamento contabilístico e não a mecanização das operações.

Alguns entrevistados, que consideram que o ensino se adequa às exigências da profissão, alertam para o facto de nem sempre o problema estar nas insuficiências do ensino da teoria da contabilidade, mas sim, no mau uso que os profissionais fazem daqueles fundamentos teóricos na resolução de situações práticas. Esta ideia já havia sido, aliás, referida por alguns entrevistados na resposta a anteriores questões.

Curiosamente, alguns destes entrevistados entendem que o ensino se adequa às exigências da profissão porque está direccionado para a prática contabilística, enquanto outros consideram que se adequa porque se privilegia a componente teórica. Embora,

em ambos os casos, não se deixe de focar a importância da outra vertente (teoria, ou prática, respetivamente). Portanto, os nossos resultados apontam para a existência de dois tipos de ensino em Portugal: um mais direcionado para a prática contabilística, e outro mais direcionado para a componente teórica da disciplina, o que é coincidente com os modelos de ensino apontados por Cravo (1999b).

Já dois dos entrevistados consideram que existem EES em que o ensino está adequado às exigências da profissão e outros em que não. Neste último caso, a justificação apresentada é de que alguns estabelecimentos privilegiam o ensino das regras contabilísticas e dos aspetos práticos, em detrimento do desenvolvimento do pensamento contabilístico, dos aspetos mais conceptuais. Expectavelmente, esta opinião é partilhada apenas por entrevistados com um entendimento mais abrangente de teoria da contabilidade.

Os restantes entrevistados (quatro), consideram que o ensino não se adequa, ou não está totalmente adequado, às exigências da profissão, sendo esta opinião sustentada por motivos como:

- ✦ as escolas não têm tempo suficiente para oferecerem um ensino mais exigente, sustentado e detalhado;
- ✦ o ensino está muito centrado no registo das operações, contribuindo para a mecanização da contabilidade e não para que os alunos pensem a contabilidade;
- ✦ a falta de docentes com formação em teoria da contabilidade e com conhecimentos práticos;
- ✦ a falta de abordagem dos aspetos práticos e/ou a falta de contacto com a prática.

Verifica-se, assim, a divergência de opiniões acerca das razões porque o ensino não se adequa às exigências da profissão. Para uns, é porque devia ser mais focado e sustentado nos aspetos teóricos, para outros, a solução passa por as escolas deverem focar mais os aspetos práticos.

De sublinhar, ainda, que alguns dos entrevistados consideram que, há uns anos atrás, o ensino da contabilidade era mais exigente e que agora essa exigência tem-se vindo a

perder, devido, por exemplo, ao facto de se ter reduzido o número de anos para fazer o curso superior nesta área. Alguns dos entrevistados também referem que o ensino, há um tempo atrás, não estava tão ligado ao ensino dos normativos contabilísticos como agora, inibindo o desenvolvimento do pensamento contabilístico e dos julgamentos profissionais.

Em síntese, podemos concluir que a maioria dos entrevistados entende que o ensino da contabilidade em Portugal se adequa às exigências da profissão. Por um lado, porque a metodologia de ensino adotada está direcionada para aquilo que são as necessidades da prática contabilística, por outro porque a formação não está circunscrita ao ensino dos normativos contabilísticos.

#### **4.3.2. Mudanças no ensino para aproximar a teoria à prática contabilística**

No que respeita às mudanças a efetuar no ensino da contabilidade para se aproximar mais a teoria à prática contabilística, dos entrevistados que responderam a esta questão (doze)<sup>25</sup>, a maior parte considera necessário efetuar mudanças no ensino da contabilidade com vista a este fim.

Como sugestões de mudanças a empreender no ensino da contabilidade, foram apresentadas, entre outras, as seguintes:

- ✦ tornar o ensino da contabilidade mais exigente;
- ✦ procurar um maior desenvolvimento e discussão do pensamento contabilístico, assim como dos princípios teóricos gerais da contabilidade, por forma a melhorar e desenvolver os julgamentos;
- ✦ iniciar o ensino da contabilidade com as teorias contabilísticas existentes e explicar a sua importância para a prática contabilística;

---

<sup>25</sup> Nem todos os entrevistados responderam a esta questão, visto que, como já foi referido na questão 4.2.5., uma pequena parte dos entrevistados consideram que não existe um afastamento entre a teoria e a prática contabilística.

- ✦ incentivar a aplicação prática dos conceitos teóricos e dos procedimentos ensinados nos EES, para que quando os alunos cheguem à vida prática não enveredem pelas más práticas contabilísticas;
- ✦ ensinar a teoria da contabilidade com prática contabilística, promovendo o ensino das duas vertentes;
- ✦ adequar os planos curriculares às necessidades das empresas e das instituições públicas;
- ✦ alterar o formato do ensino da contabilidade em Bolonha e a forma como se leciona;
- ✦ procurar que todos os docentes mantenham uma ligação à prática;
- ✦ ter no mesmo EES, docentes com formação em diferentes escolas, para se manter o contacto com outras realidades e alargar os conhecimentos.

Destas sugestões, verifica-se que algumas apontam para a necessidade de se aproximar mais o ensino da contabilidade à prática contabilística. Outras vão no sentido de dotar o ensino de uma maior componente teórica. O que demonstra que, entre os entrevistados, as opiniões não são unânimes quanto ao formato que o ensino da contabilidade deve tomar. Não obstante, como referimos na questão anterior, todos concordarem que o ensino da contabilidade deve contemplar, tanto a vertente teórica, como a prática.

Apenas dois dos entrevistados consideram que não é no ensino que se têm que fazer mudanças porque o ensino está adequado, pelo menos nos EES a que estão ligados. Por exemplo, o entrevistado E4, considera que problema situa-se no tipo de entidades que comporta o tecido empresarial português e na organização contabilística. Referindo que o que acontece, em algumas entidades, é que os “conhecimentos que adquirimos a nível teórico” depois “não têm qualquer aplicação” nessas entidades. Acrescentando que, “muitas vezes, o grau de exigência que as normas impõem é desadequado para o nosso tecido empresarial”.

Portanto, tendo em conta as respostas obtidas, podemos concluir que é sentida uma necessidade de mudança no ensino da contabilidade para que a teoria se aproxime da prática contabilística. Esta mudança passa, essencialmente, pela alteração da estrutura e funcionamento dos cursos de contabilidade e pela alteração da metodologia de ensino.

Constata-se que, para alguns dos nossos entrevistados, esta necessidade de mudança é no sentido de ser privilegiada a componente teórica da disciplina, enquanto para outros é no sentido de se privilegiar a componente mais prática da disciplina. Parece-nos que a atribuição desta importância, em alguns casos, tende a estar relacionada com o próprio entendimento de teoria da contabilidade. Porém, como já foi referido, independentemente da componente a que os entrevistados estão ligados, todos entendem que a presença das duas dimensões é fundamental no ensino da contabilidade.

#### **4.3.3. A ligação à prática e o ensino e aprendizagem da contabilidade**

Quando questionamos os entrevistados sobre se a ligação à prática, quer por parte dos docentes, quer por parte dos alunos, melhora o ensino e a aprendizagem da contabilidade, todos os entrevistados são unânimes em considerarem que, esta ligação, favorece o ensino e a aprendizagem desta disciplina e que é importante que a mesma ocorra, o que vai ao encontro dos resultados do estudo de García Benau (1996).

No que toca aos docentes, referem que essa ligação é importante para se poder fazer o paralelismo entre o que se ensina e o que se faz na prática. Permite-lhes ter uma visão do que se está a ensinar e trazer para a sala de aula as experiências obtidas no mundo empresarial. Consideram que esta ligação é uma mais-valia para o ensino e que não se deveria perder. O entrevistado E14, por exemplo, refere que “na parte da contabilidade e da fiscalidade acho que as competências de um professor depois de ter estado ligado ao mercado, às empresas, é fundamental para transmitirmos não só a teoria mas a forma como essa teoria é implementada na prática”.

Na vertente dos alunos, consideram importante que durante a sua formação tenham contacto com a prática, nomeadamente através de estágios e das UC de projeto de simulação empresarial, sendo este um marco fundamental da formação em contabilidade. Consideram que esta vertente prática dá-lhes uma visão da realidade e ajuda-os a perceber melhor o que é ensinado em termos teóricos. Alguns entrevistados acrescentam que seria importante para o desenvolvimento de competências que os alunos conhecessem, ou pelo menos tivessem uma noção do que são, as empresas e a forma como funcionam. Para tal, seria vantajoso fazerem-se parcerias entre os EES e as empresas, para que se pudesse estabelecer uma ponte entre a teoria e a sua aplicação prática. Contudo, o entrevistado E14 alerta para o facto de esta ligação também lhes

poder trazer os vícios da prática, referindo que nesses casos caberá aos professores corrigi-los, fazendo a respetiva correspondência com a teoria, pois “os vícios corrigem-se justificando e a justificação normalmente nunca passa pelo procedimento prático, passa sempre pela teoria da contabilidade”.

Por último, alguns dos entrevistados revelam que esta ligação dos docentes à prática contabilística tem-se vindo a perder em alguns EES, situação que consideram prejudicial para o ensino. Por exemplo, o entrevistado E7 refere que hoje em dia, “a maioria dos professores, estão aqui a tempo inteiro e não estão lá fora e acho que neste tipo de ensino é uma mais-valia para o aluno e para o professor ter esta vantagem de estar lá fora e cá dentro, pois transporta para aqui uma vivência diferente, tem uma perspetiva diferente, transmite essa perspetiva aos alunos, os alunos ganham e o professor sente-se mais satisfeito e mais realizado”. O entrevistado E6 chega a referir que para si “um dos grandes problemas atuais da academia é que, por virtude da legislação criada e da necessidade de produzir *papers*, a academia está longe da prática, cada vez há menos académicos com prática”.

Face a tudo quanto foi exposto, podemos concluir que a ligação à prática, quer por parte dos docentes, quer por parte dos alunos, mostra-se uma mais-valia para o ensino e a aprendizagem da contabilidade, e que esta deve ser mantida e incentivada. Verifica-se que, as UC de projeto de simulação empresarial, são consideradas cruciais na formação superior em contabilidade, ao permitir efetuar a ligação à prática contabilística, pelo que deverão continuar a ser parte integrante da formação em contabilidade.



## CAPÍTULO IV – CONCLUSÕES

### 1. Principais conclusões

Ao longo dos anos o principal objetivo da contabilidade foi sofrendo diversas alterações, tendo o seu desenvolvimento acompanhado de perto a evolução da sua envolvente. A contabilidade sempre esteve em diálogo permanente com a sociedade, sendo um reflexo da sua evolução, mas também influenciando o ambiente em que se insere, através das decisões que são tomadas com base na informação por si produzida.

Nos tempos mais recentes a contabilidade tem enfrentado novos desafios, decorrentes do crescimento e desenvolvimento global. Em consequência, surge a necessidade de se harmonizarem, no contexto mundial, as normas de contabilidade entretanto emitidas e que têm por objetivo regular os procedimentos contabilísticos. Encontramo-nos, assim, num contexto de harmonização contabilística internacional, com uma forte adoção das NIC emitidas pelo IASB, as quais assentam, substancialmente, em princípios e apelam a um maior julgamento profissional.

Neste novo contexto, é expectável que os profissionais de contabilidade sintam cada vez mais a necessidade de recorrerem à teoria da contabilidade para suportarem adequadamente o seu julgamento profissional e contribuírem para o atual objetivo máximo da contabilidade, fortemente influenciado pelo paradigma da utilidade: produzir informação útil à tomada de decisão dos seus utilizadores.

O conceito de teoria da contabilidade não é muito consensual entre a comunidade científica, no entanto, da análise das definições apresentadas no nosso estudo, podemos concluir que a teoria da contabilidade será tudo o que está na base e permite estruturar o pensamento contabilístico. É através dela que conseguimos explicar de forma abrangente a riqueza e os factos económicos das entidades.

O estudo da evolução histórica da contabilidade permite-nos melhor compreender e conhecer a teoria da contabilidade. Todas as correntes de pensamento contabilístico que foram surgindo contribuíram para a evolução daquele pensamento e do campo científico da contabilidade e, como tal, da própria construção da teoria da contabilidade.

Com a emissão das normas de contabilidade, surge a necessidade de se formular um suporte teórico para a regulação contabilística, o que conduz ao aparecimento da primeira EC, em 1985, elaborada pelo FASB. Os normativos contabilísticos são construídos com base na teoria da contabilidade, atendendo ao pensamento contabilístico vigente. Contudo, a teoria da contabilidade não se esgota nas EC, nem nas normas contabilísticas em vigor. As EC são uma parte da teoria da contabilidade e incluem uma larga abrangência de princípios e conceitos contabilísticos, por forma a limitar as práticas contabilísticas. Tal não impossibilita que possam surgir situações que não estejam contempladas nas EC, as quais deverão ter resposta com base nos fundamentos gerais da teoria da contabilidade.

Porém, como verificamos no enquadramento teórico, esta visão abrangente da teoria da contabilidade parece não corresponder à perceção de muitos dos profissionais da contabilidade. A teoria da contabilidade ainda é circunscrita, por muitos, apenas ao que se encontra prescrito nos normativos contabilísticos, em muito, fruto da existência de normalização contabilística. Semelhante visão é também a transmitida durante a formação académica em contabilidade, uma vez que esta parece estar frequentemente centrada no âmbito mais mecânico da contabilidade, muito influenciada pela abordagem normativa. Como tal, tendo em conta os estudos analisados, em Portugal é dada pouca importância ao ensino da teoria da contabilidade e da história da contabilidade. Para os autores referenciados, este não é o tipo de ensino mais adequado, devendo estar mais sustentado em teoria da contabilidade.

Consequentemente, é também na normalização contabilística que a investigação científica em contabilidade tende a centrar-se. Verifica-se, por isso, uma insuficiência de estudos sobre a teoria da contabilidade e, ainda mais, sobre a relação entre a teoria e a prática contabilística. Já no que respeita à investigação realizada em Portugal, os autores referenciados no nosso enquadramento teórico consideram que esta tem vindo a desenvolver-se, muito por influência dos programas doutorais, que são o meio privilegiado para melhorar a investigação até aqui existente.

Da revisão da literatura efetuada, poucos foram os estudos encontrados sobre a relação entre a teoria e a prática contabilística e nenhum é português, o que pensamos ser reflexo da diminuição da investigação e da discussão de assuntos relacionados com a teoria da contabilidade. Aqueles estudos abordam esta problemática através da análise de temas como a teoria da contabilidade, a prática contabilística, a investigação científica

e a formação em contabilidade. A maioria desses estudos dá conta da existência de um distanciamento entre a teoria e a prática contabilística, assim como entre o mundo académico/científico e o mundo profissional.

Com a realização do nosso estudo empírico, pretendemos perceber qual é a relação existente em Portugal entre a teoria e a prática contabilística, de modo a identificar as eventuais insuficiências dessa relação, o que, por sua vez, contribuirá para o desenvolvimento do pensamento contabilístico e para a melhoria da prática contabilística.

Deste modo, o nosso principal objetivo prende-se com a recolha de evidência empírica que nos permita avaliar o modo como atualmente a teoria da contabilidade é entendida e aplicada na prática contabilística, bem como identificar os principais fatores de constrangimento daquela aplicação e refletir sobre a necessidade de eventuais mudanças, particularmente no ensino da contabilidade em Portugal. Para responder aos nossos objetivos, realizamos entrevistas a professores do ensino superior com experiência de prática contabilística, a quem reconhecemos mérito e uma sólida experiência. De seguida, destacamos algumas das conclusões do nosso estudo empírico.

As respostas à generalidade das questões estão fortemente influenciadas pelo entendimento dos entrevistados sobre o conceito e âmbito de teoria da contabilidade. Concluímos, assim, que este entendimento é o ponto crucial em todo este estudo.

No que respeita ao conceito de teoria da contabilidade, as nossas conclusões vão ao encontro do entendimento dos autores referenciados no enquadramento teórico. Para alguns entrevistados a teoria da contabilidade parece circunscrever-se aos conceitos e regras que, em cada momento, estão prescritas nas normas contabilísticas e, particularmente, na EC. Portanto, parte dos nossos entrevistados possui um entendimento mais normativo de teoria da contabilidade e, uma outra parte, possui um entendimento mais abrangente daquela.

Verifica-se que, alguns dos entrevistados com uma perspetiva mais normativa da teoria da contabilidade, também não tiveram uma formação académica com essa abrangência, contrariamente, aos que possuem uma perspetiva mais abrangente. Podemos, então, concluir que o próprio teor de formação recebida em teoria da contabilidade condiciona o entendimento que os profissionais terão da mesma, indo ao encontro da perceção dos autores referenciados no nosso estudo.

O entendimento de teoria da contabilidade também influencia a opinião dos nossos entrevistados sobre a aplicação prática da teoria da contabilidade. Assim, alguns consideram que a teoria da contabilidade aplica-se sempre: ou porque em qualquer procedimento contabilístico está implícito a teoria da contabilidade, ou porque, ao aplicarem-se os normativos contabilísticos, está-se a aplicar sempre a teoria da contabilidade. Já outros entendem que nem sempre aquela se aplica, por razões que se prendem, por exemplo, com a prioridade que os profissionais dão ao cumprimento das regras fiscais, em detrimento dos princípios contabilísticos. Os fatores de constrangimento da aplicação prática da teoria da contabilidade incluem: o facilitismo; as regras fiscais; a obtenção de determinados rácios económico-financeiros; a dimensão das empresas; a reduzida formação dos profissionais; entre outros.

A teoria da contabilidade não é adequadamente discutida no meio profissional, aparentemente pelo facto de os assuntos de cariz prático despertarem maior interesse do que os teóricos.

De um modo geral, as opiniões dos nossos entrevistados sobre a relação entre a teoria e a prática contabilística variam consoante o tipo de ligação que têm com a prática, a sua formação académica e o tipo de ensino superior em que estão inseridos (politécnico ou universitário). Tal como os estudos da revisão da literatura, também a maioria dos entrevistados entende que existe um afastamento entre aquelas duas dimensões. Este afastamento provém, maioritariamente, da inadequada aplicação prática que se faz da teoria da contabilidade, mas também da visão redutora que alguns profissionais têm daquela, assim como pelo facto de a prática contabilística estar muito circunscrita aos normativos contabilísticos em vigor. Para colmatar este afastamento é proposto, por exemplo, que os organismos profissionais e os EES estejam mais envolvidos na sensibilização para a importância da teoria da contabilidade e a perceção do impacto das normas.

A maioria dos entrevistados considera que o ensino da contabilidade em Portugal se adequa às exigências da profissão, embora alguns sugiram a introdução de algumas mudanças: que o ensino seja mais focado na vertente prática; ou, se centre mais na vertente teórica. Considerando, porém, que a vertente teórica e prática são essenciais na formação dos profissionais.

Quanto ao ensino da teoria da contabilidade, parte dos entrevistados consideram que nem sempre aquela é ensinada na sua ampla abrangência, estando em muitos EES

limitada ao ensino dos normativos contabilísticos, por razões como: a falta de recursos financeiros, redução das cargas letivas e devido à perspetiva redutora da teoria da contabilidade. Por último, os nossos resultados revelam que as UC que funcionam como estágios curriculares, são essenciais na formação académica dos futuros profissionais, constituindo-se no elo de ligação com a prática contabilística. Estas UC podem ser um fator chave no ensino da contabilidade, especialmente quando aliadas a uma forte e abrangente componente de teoria da contabilidade.

É nossa convicção que, apoiados na teoria da contabilidade, conseguiremos melhores práticas contabilísticas e, conseqüentemente, melhor informação e melhores decisões económicas. Entendemos, também, que se não se tiver consciência da necessidade de se “pensar” a contabilidade, dificilmente conseguiremos produzir informação que responda às necessidades dos seus utilizadores. O que vem sublinhar a importância da teoria da contabilidade na relação que se estabelece entre a teoria e a prática contabilística. Consideramos, ainda, que a teoria da contabilidade deveria ser mais discutida, para poder apoiar e estruturar os julgamentos profissionais e se conseguir um maior desenvolvimento e crescimento do pensamento contabilístico.

Suportados no nosso estudo empírico, concluímos que alguns profissionais, e até docentes, possuem uma visão redutora de teoria da contabilidade provocada, quer por influência da normalização contabilística, quer pelo tipo de ensino que tem vigorado em Portugal. Assim, julgamos ser necessário uma profunda reflexão sobre o ensino da contabilidade em Portugal, o que também contribuirá para melhorar a relação que se estabelece entre a teoria e a prática contabilística. Entendemos que o ensino deveria contemplar uma componente teórica assente nas bases e fundamentos gerais da contabilidade, promovendo o desenvolvimento do pensamento contabilístico. Assim como uma componente prática, onde se deveria continuar a apostar nas UC práticas, como a simulação empresarial, abrindo espaço para, perante situações concretas, promover a discussão dos melhores procedimentos contabilísticos a adotar.

Consideramos, igualmente, importante que os organismos que regulam a profissão e, até mesmo, os que emitem as normas de contabilidade, promovam mais ações de formação sobre teoria da contabilidade, divulgando e fomentando a sua adequada utilização, contribuindo para o tão desejado desenvolvimento do “pensar a contabilidade”.

Por último, esperamos que este estudo exploratório possa ser particularmente útil a normalizadores e preparadores da informação contabilística, assim como aos EES que

ministram cursos de contabilidade, constituindo um ponto de partida para uma reflexão mais alargada sobre a necessidade de aproximar cada vez mais, e melhor, a teoria da contabilidade e o seu ensino, à prática contabilística.

## **2. Limitações do estudo**

Este estudo apresenta como principal limitação a sua característica de estudo exploratório. Por ser uma primeira abordagem ao tema em Portugal, a literatura disponível sobre esta temática é diminuta.

Associado está o método de pesquisa utilizado – investigação qualitativa – que também constitui uma limitação, dada a subjetividade que lhe está implícita e ao facto de não se poder tirar conclusões representativas de toda uma população, embora, também não fosse esse o nosso objetivo.

Por outro lado, nas entrevistas, o facto de o entrevistador estar presente pode, de alguma forma, ter inibido os entrevistados e influenciado as suas respostas.

Uma outra limitação deste estudo está associada ao facto de ser comum encontrar-se literatura sobre teoria da contabilidade que, na verdade, trata apenas parte da teoria da contabilidade, *i.e.*, cinge-se a uma corrente do pensamento contabilístico. Procuramos, por isso, fazer uma seleção cuidada, da literatura que tratasse a teoria da contabilidade na sua ampla abrangência. Também recorremos a várias referências portuguesas, com o intuito de colocar em evidência os avanços e os estudos realizados em Portugal relacionados com estas temáticas.

## **3. Possíveis desenvolvimentos do estudo**

Sendo a nossa dissertação de natureza exploratória e atendendo às limitações próprias deste tipo de estudos, entendemos que as nossas propostas e preocupações poderão ser objeto de um estudo mais aprofundado, constituindo um campo aberto a possíveis desenvolvimentos futuros.

Devido às suas características, o nosso estudo não permitiu a generalização das opiniões obtidas. Assim, pensamos que seria interessante recolher opiniões de um maior número

de professores do ensino superior em Portugal sobre a utilidade e pertinência das nossas reflexões.

Também se mostraria interessante auscultar a opinião dos profissionais de contabilidade em Portugal sobre o modo como fazem a aplicação prática da teoria da contabilidade, de forma a caracterizar a realidade nacional sobre esta temática numa dimensão mais alargada e encontrar soluções específicas para as possíveis divergências.





## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AAA.** (1996). *A Statement of Basic Accounting Theory*. Sarasota, Florida.
- AAA Research Impact Task Force.** (2009). The Impact of Academic Accounting Research on Professional Practice: An Analysis by the AAA Research Impact Task Force. *Accounting Horizons*, 23(4), 411-456.
- AICPA.** (1970). *The Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises*. Statement N.º 4. New York.
- Anjos, C. A. V., & Carvalho, C. M. T.** (2011). *Uma Análise Crítica da Evolução Recente do Conceito de Activo*. XIII Congresso de Contabilidade e Auditoria, Maio, Porto.
- Al-Adeem, K. R.** (2009). *Accounting Theory: A Neglected Topic in Academic Accounting Research*. Ph.D. 3383619, Case Western Reserve University, United States -- Ohio. Disponível em <http://search.proquest.com/docview/304861440?accountid=26357> Accounting & Tax database.
- Almeida, J. F., & Pinto, J. M.** (1995). *A Investigação nas Ciências Sociais* (5.ª ed.). Lisboa: Editorial Presença.
- Amorim, J. L.** (1968). *Digressão Através do Vetusto Mundo da Contabilidade*. Porto: Livraria Avis.
- Antão, A. A.** (1999). Normalização Contabilística. *Estudos do I.S.C.A.A.* (IIª Série, N.º 5, 37-60). Aveiro: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro.
- Bardin, L.** (2009). *Análise de Conteúdo*. Lisboa: Edições 70.
- Bogdan, R. C., & Biklen, S. K.** (1994). *Investigação Qualitativa em Educação: Uma Introdução à Teoria e aos Métodos*. Porto: Porto Editora.
- Branco, M. C.** (2006). Natureza e Utilidade das Estruturas Conceptuais da Informação Financeira. *Revista TOC*(75), 22-30.
- Cañibano Calvo, L.** (1975). *Teoría Actual de la Contabilidad*. Madrid: ICE.

- Carmo, H. D. A., & Ferreira, M. M. D.** (1998). *Metodologia da Investigação – Guia para Auto-Aprendizagem*. Lisboa: Universidade Aberta.
- Carqueja, H. O.** (1995). Lopes Amorim e a Escola do Porto. *Estudos do I.S.C.A.A.* (II série, N.º 1, 135-148). Aveiro: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro.
- Carqueja, H. O.** (2011). Teoria da Contabilidade – Uma interpretação. *Revista Portuguesa de Contabilidade*, 1(2), 293-324.
- Carvalho, C. M. T.** (2003). *Goodwill e Capital Intelectual: Contributos do Conceito de Capital Intelectual no Estabelecimento de Uma Nova Noção de Goodwill*. Dissertação apresentada para obtenção do Grau de Mestre em Contabilidade e Auditoria, Universidade Aberta, Coimbra.
- Cluskey, G. R., Ehlen, C. R., & Rivers, R.** (2007). Accounting Theory: Missing in Action? *Management Accounting Quarterly*, 8(2), 24-31.
- Cravo, D. J. S.** (1999a). *Considerações em Torno do Paradigma da Utilidade*. IV Jornadas de Contabilidade. Aveiro.
- Cravo, D. J. S.** (1999b). O Ensino da Contabilidade no Ensino Superior – Tendências. Algumas Questões / Reflexões. *Estudos do I.S.C.A.A.* (IIª Série, N.º 5, 101-112). Aveiro: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro.
- Cravo, D. J. S.** (2000). *Da Teoria da Contabilidade às Estruturas Conceptuais*. Revista Estudos do I.S.C.A.A.. Aveiro: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro.
- Cravo, D. J. S., Grenha, C., Baptista, L., & Pontes, S.** (2009). *SNC Comentado*. Alfragide: Texto Editores.
- Cruz, M. M.** (2011). A Profissão e o Ensino. *Revista TOC*(141), 54-57.
- Dicionário de Língua Portuguesa.** (2006). Porto Editora. Porto.
- Donoso Anes, R.** (2005). Estado Actual de la Investigación en Historia de la Contabilidad. *Revista de Contabilidad*, 8(15), 19-44.

- FASB.** (1976). *Scope and Implications of the Conceptual Framework Project*. Connecticut: FASB.
- Faria, M. J. S.** (2005). Utilidade da Contabilidade – como e porquê? *Revista TOC*(61), 40-45.
- Flórez Romero, J. G.** (2007). Relación Teoría-Praxis en Contabilidad: Una Visión de su Estado Actual. *Adversia Revista virtual de estudiantes de contaduría pública*(2).
- Funk, R. W.** (1950). Recent Developments in Accounting Theory and Practice. *Accounting Review*, 25(3), 292.
- Gabás, F. T.** (1991). El Marco Conceptual de la Contabilidad Financiera. *Monografías AECA*, (17), Madrid.
- García-Ayuso, M., & Sierra Molina, G.** (1994). La Relacion entre Investigacion y Practica en Contabilidad. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXIV(78), 234-287.
- García Benau, M. A.** (1994). Algunas Consideraciones Internacionales sobre la Controversia entre Teoria y Practica Contable. *Revista Española de Financiacion y Contabilidad*, XXVI(90), 263-279.
- García Benau, M. A.** (1996). *Relación entre Teoría y Práctica Contable: un Análise de la Situación en España*. Madrid: AECA.
- García Benau, M. A., Laínez Gadea, J. A., & Monterrey Mayoral, J.** (1995). La Investigacion en Contabilidad Internacional: Una Vision Panoramica. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXIV(83), 337-363.
- Ghiglione, R., & Matalon, B.** (2005). *O Inquérito: Teoria e Prática* (4.<sup>a</sup> ed.). Oeiras: Celtas Editora.
- Gonçalves, M.** (2012). E Depois da Aula de Comércio (1844)? Digressão Através do Ensino da Contabilidade na Lisboa Oitocentista. *Jornal de Contabilidade* (420), 87-100.
- Guimarães, J. C.** (1999). Ensino da História da Contabilidade e sua Actualidade em Portugal. *Jornal de Contabilidade* (262), 8-17.

**Guimarães, J. C.** (2005). *História da Contabilidade em Portugal – Reflexões e Homenagens*. Lisboa: Áreas Editora.

**Guimarães, J. C.** (2011). *A Estrutura do Neopatrimonialismo*. Artigo apresentado no XI Prolatino, Setembro. Porto. Disponível em <http://ias2.ctoc.pt/pls/prt/docs/F20063/cunha%20guimar%E3es%20-%20A%20Estrutura%20do%20Neopatrimonialismo.pdf>

**Heath, L. C.** (1988). On Accounting Literature. *Accounting Horizons*, Junho, 100-104.

**Herrick, A.** (1950). A Review of Recent Developments in Accounting Theory and Practice. *Accounting Review*, 25(4), 360.

**Hopwood, A. G.** (2000). Understanding Financial Accounting Practice. *Accounting, Organizations and Society*, 25(8), 763-766.

**Ibañez, D. M.** (1994). *Para um Novo Programa de Ensino à Luz da Teoria Geral*. XVII Congresso Argentino de Professores Universitários de Custos, Trelew – Chubut.

**Infopédia.** (2012) Disponível em <http://www.infopedia.pt/lingua-portuguesa/teoria>. Acedido em 23 Março 2012

**Johnson, H. T., & Kaplan, R. S.** (1987). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston: Harvard Business School.

**Kaplan, R. S.** (1986). The Role for Empirical Research in Management Accounting, *Accounting, Organizations and Society*, 11(4-5), 429-452.

**Ketele, J.M., & Roegiers, X.** (1999). *Metodologia da Recolha de Dados: Fundamentos dos Métodos de Observações, de Questionários, de Entrevistas e de Estudo de Documentos*. Lisboa: Instituto Piaget.

**Macve, R.** (1997). *A conceptual framework for financial accounting and reporting: vision, tool, or threat?* New York & London: Garland Publishing.

**Macve, R.** (2010). Conceptual Frameworks of Accounting: Some Brief Reflections on Theory and Practice. *Accounting & Business Research*, 40(3), 303-308.

**Miles, M. B., & Huberman, A. M.** (1994). *Qualitative Data Analysis: An Expanded Sourcebook* (2.<sup>a</sup> ed.). Thousand Oaks: Sage Publications.

- Monteiro, M. N.** (1975). A Profissão de Contabilista em Portugal – Algumas Considerações. *Revista de Contabilidade e Comércio*, XLII(165).
- Monteiro, M. N.** (2004). *Pequena História da Contabilidade* (2.<sup>a</sup> ed. revista). Póvoa de Santo Adrião: Europress.
- Mora Enguítanos, A., & Rees, W.** (1996). Un Analisis Empirico sobre la Practica de la Consolidacion Contable en las Empresas Españolas. *Revista Española de Financiacion y Contabilidad*, XXV(86), 161-178.
- Moreira, J. A. C.** (2006). O Ensino da Contabilidade em Portugal: Debater o Presente para Preparar o Futuro. *Revista de Contabilidade e Comércio*, LX(237), 27-54.
- Moreira, J. A. C.** (2009). Investigação em Contabilidade Financeira: Três Contribuições Seminais. *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora.
- Ospina Zapata, C. M.** (2005). *Sobre la Investigación en Contabilidad Algunos Apuntes*. II Encuentro Nacional de Investigadores Contables, Universidad del Valle, Março. Cali, Colômbia.
- Pardal, L., & Correia, E.** (1995). *Métodos e Técnicas de Investigação Social*. Porto: Areal Editores.
- Pessoa, F.** (1926). Palavras Iniciais. *Revista de Comércio e Contabilidade*, (1).
- Pina Martínez, V.** (1991). Investigacion Empirica y Normalizacion Contable *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXI(66), 83-126.
- Pinto, J. R. T.** (2009). *O Ensino da Contabilidade na FEP – O Contributo do Prof. J. A. Sarmento*. Dissertação apresentada para obtenção do Grau de Mestre em Contabilidade, Faculdade de Economia da Universidade do Porto, Porto.
- Priberam.** (2012a) Dinponível em <http://www.priberam.pt/DLPO/default.aspx?pal=teoria>. Acedido em 23 Março 2012
- Priberam.** (2012b) Disponível em <http://www.priberam.pt/DLPO/default.aspx?pal=contabilidade>. Acedido em 23 Março 2012

- Quivy, R., & Campenhoudt, L. V.** (2008). *Manual de Investigação em Ciências Sociais* (5.<sup>a</sup> ed.). Lisboa: Gradiva.
- Riahi-Belkaoui, A.** (2000). *Accounting Theory* (4.<sup>a</sup> ed.). Londres: Business Press.
- Rocha, A. C. S.** (2000). O Ensino Superior e as Disciplinas de Contabilidade. *Anexo à Revista de Contabilidade e Comércio*, 57(227), 19-51.
- Rocha, A. C. S.** (2004). *Lições de Teoria de Contabilidade*. Lisboa: Universidade Lusíada.
- Rodrigues, J.** (2009). *Sistema de Normalização Contabilística Explicado*. Porto: Porto Editora.
- Rodrigues, L. L.** (2009). Entrevista a Lúcia Lima Rodrigues, por Nuno Dias da Silva. *Revista TOC*(107), 6-11.
- Rodrigues, L. L., & Guerreiro, M.** (2004). *A Convergência de Portugal com as Normas Internacionais de Contabilidade*. Publisher Team: Lisboa.
- Rodrigues, L. L., & Pereira, A.** (2004). *Manual de Contabilidade Internacional: A Diversidade Contabilística e o Processo de Harmonização Internacional*. Lisboa: Publisher Team.
- Sá, A. L.** (1996). Valor da Teoria no Ensino da Contabilidade. *Revista de Contabilidade e Comércio*, LII(208), 517-540.
- Sá, A. L.** (1998). *História Geral e das Doutrinas da Contabilidade* (2.<sup>a</sup> ed. ampliada). Lisboa: Vislis Editores.
- Sá, A. L.** (1999). A Nova Visão da Contabilidade. *Estudos do I.S.C.A.A.* (II<sup>a</sup> Série, N.º 5, 11-24). Aveiro: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro.
- Sá, A. L.** (2009). *Prática e Teoria da Contabilidade Geral*. Curitiba: Juará Editora.
- Sacramento, C. O. J.** (1998). O Ensino de Teoria da Contabilidade no Brasil. *Caderno de Estudos, São Paulo, FIECAFI*, 10(18).
- Salgueiro, F. S.** (2000). A Didáctica da Contabilidade no Ensino Superior – Novos Desafios ao Ensino da Contabilidade. *Revista de Contabilidade e Comércio*, LVII(227), 53-57.

- Scapens, R. W.** (1994). Never Mind the Gap: Towards and Institutional Perspective on Management Accounting Practice. *Management Accounting Research*, 5(3-4), 301-321.
- Scapens, R. W.** (2006). Understanding Management Accounting Practices: A Personal Journey. *The British Accounting Review*, 38, 1-30.
- Storey, R. K., & Storey, S.** (1998). *Special Report - The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards*. Connecticut: FASB.
- Tua Pereda, J.** (1989). Algunas Implicaciones del Paradigma de Utilidad en la Disciplina Contable. *Revista Técnica Contable*, 261-280.
- Tua Pereda, J.** (1995a). El Suporte Teórico de la Regulación Contable. *Revista Técnica Económica. Revista del Ilustre Colegio Oficial de Titulados Mercantiles y Empresariales*(153), 10-19.
- Tua Pereda, J.** (1995b). Evolución del Concepto de Contabilidad a Través de sus Definiciones. *Lecturas de Teoría e Investigación Contable. Recopilación de artículos del autor*. Centro Interamericano Jurídico-Financiero. Medellín, Colombia, 121-188.
- Tua Pereda, J.** (2000). El Marco Conceptual para la Información Financiera. *Monografías Sobre las Normas Internacionales de Información Financiera. Monografía 2*.
- Tua Pereda, J.** (2002). El Marco Conceptual y la Reforma Contable. *Revista Partida Doble*(136), 52-59.
- Tua Pereda, J.** (2004). El Marco Conceptual, Soporte de las Normas Internacionales. *Revista AECA*(66), 2-8.
- Tua Pereda, J., & Gonzalo Angulo, J. A.** (2001). Marco Conceptual y Ordenamiento Español: ¿son compatibles? *III Jornada de Contabilidad Financiera e Historia de la Contabilidad. Universidad de Jaén-ASEPUC*, 41-72.
- Vieira, R.** (2009). Paradigmas Teóricos da Investigação em Contabilidade. *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora.





## ANEXOS

### Anexo 1 – Guião da entrevista

**Objetivo:** conhecer a opinião de professores do ensino superior com experiência de prática contabilística sobre a relação entre a teoria e a prática contabilística, a fim de avaliar o modo como a teoria da contabilidade é aplicada na prática, identificar os principais fatores de constrangimento daquela aplicação e refletir sobre a necessidade de eventuais alterações no ensino da contabilidade em Portugal.

#### Objetivos Específicos e Questões Orientadoras

0. Legitimação da entrevista	
<b>Objetivos específicos</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✦ Legitimar a entrevista;</li> <li>✦ Incentivar o entrevistado a participar;</li> <li>✦ Recolher alguns dados pessoais.</li> </ul>
<b>Questões orientadoras</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✦ Apresentar o objetivo do estudo ao entrevistado;</li> <li>✦ Assegurar a confidencialidade das informações e do entrevistado;</li> <li>✦ Obter autorização para a gravação da entrevista.</li> </ul>

1. Teoria da contabilidade	
<b>Objetivos específicos</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✦ Conhecer a definição dos entrevistados de teoria da contabilidade;</li> <li>✦ Perceber qual a importância da teoria da contabilidade na formação académica e na vida profissional dos entrevistados;</li> <li>✦ Perceber qual a necessidade que os entrevistados têm de refletir sobre a teoria da contabilidade, assim como o contexto em que essa reflexão é feita;</li> <li>✦ Recolher opiniões sobre a adequação, ou não, da discussão da teoria da contabilidade em Portugal, bem como ficar a conhecer os motivos justificativos para a respetiva opinião.</li> </ul>
<b>Questões orientadoras</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✦ Como define teoria da contabilidade?</li> <li>✦ Qual a importância que a teoria da contabilidade teve na sua formação académica?</li> <li>✦ Hoje em dia atribui a mesma importância à teoria da contabilidade?</li> <li>✦ Sente necessidade de refletir sobre teoria da contabilidade?</li> <li>✦ Considera que a teoria da contabilidade é adequadamente discutida no meio profissional em Portugal?</li> </ul>

2. A teoria da contabilidade na prática contabilística	
<b>Objetivos específicos</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✦ Perceber qual a necessidade que os entrevistados têm de utilizar a teoria da contabilidade no exercício da prática contabilística;</li> <li>✦ Obter opiniões sobre o grau de aplicação da teoria da contabilidade na prática contabilística e a natureza dessa aplicação, com o intuito de identificar possíveis situações, e os respetivos motivos, em que essa aplicação não ocorra, bem como eventuais propostas para a sua melhor aplicação;</li> <li>✦ Identificar a existência, ou não, de eventual insuficiência de conhecimento acerca da teoria da contabilidade aquando da sua aplicação prática por parte dos entrevistados, assim como as situações em que essas insuficiências foram sentidas, quando se aplique;</li> <li>✦ Recolher opiniões sobre a existência, ou não, de um eventual afastamento entre a teoria e a prática contabilística e, a existir, perceber qual o âmbito, as razões e as possíveis soluções para eliminar ou diminuir esse afastamento;</li> <li>✦ Obter opiniões sobre a utilização da teoria da contabilidade pelos profissionais da área.</li> </ul>
<b>Questões orientadoras</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✦ Durante a sua vida profissional sentiu necessidade de utilizar a teoria da contabilidade?</li> <li>✦ Na prática contabilística qual considera ser o grau de aplicação da teoria da contabilidade?</li> <li>✦ Já teve situações em que não aplicou a teoria da contabilidade na prática?</li> <li>✦ Tendo em conta a sua experiência prática, já teve ocasiões em que sentiu que existiam insuficiências na teoria da contabilidade?</li> <li>✦ Considera que existe algum afastamento entre a teoria e a prática contabilística?</li> <li>✦ Considera que a teoria da contabilidade é bem utilizada pelos profissionais?</li> </ul>

3. O ensino da contabilidade em Portugal	
<b>Objetivos específicos</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✦ Recolher opiniões sobre a adequação, ou não, às exigências da profissão do ensino em Portugal, nomeadamente no que respeita à teoria da contabilidade;</li> <li>✦ Identificar potenciais alterações a efetuar no ensino da contabilidade para eventualmente aproximar a teoria da prática contabilística;</li> <li>✦ Averiguar as eventuais vantagens ou desvantagens para o ensino e aprendizagem da contabilidade, que professores e alunos tenham contacto com a prática contabilística, assim como a importância de se manter ou não essa ligação.</li> </ul>
<b>Questões orientadoras</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✦ Considera que o ensino da contabilidade em Portugal, nomeadamente no que respeita à teoria da contabilidade, se adequa às exigências da profissão?</li> <li>✦ Atualmente e de acordo com a sua experiência no ensino, o que sugeria que se mudasse no ensino da contabilidade para aproximar a teoria da prática contabilística?</li> <li>✦ Considera que a ligação à prática, quer dos docentes, quer dos alunos, melhora o ensino e a aprendizagem da contabilidade?</li> </ul>

## **Anexo 2 – Transcrição da entrevista a E10<sup>26</sup>**

P – Perguntas do entrevistador

R – Respostas do entrevistado

### **P1 - Como define a teoria da contabilidade?**

R1 – Agora é que me apanhou desprevenido... Então a teoria da contabilidade é todo um conjunto de princípios, convenções... políticas, procedimentos, que são comumente estabelecidos para serem devidamente processados.

### **P2 – Qual a importância que a teoria da contabilidade teve na sua formação académica?**

R2 – Bastante.

### **P3 – Em que sentido?**

R3 – No sentido de me permitir obter um conjunto de bases fundamentais para resolver qualquer tipo de questão em termos práticos que me possa aparecer na vida profissional.

### **P4 – Ou seja, sentiu que aquilo que recebeu ao nível académico foi...**

R4 – Foi fundamental para exercer a prática.

### **P5 – E hoje em dia atribui a mesma importância à teoria da contabilidade?**

R5 – Claro, claro.

### **P6 – Costuma refletir sobre teoria da contabilidade?**

R6 – Quando estou a resolver questões práticas necessito obrigatoriamente de refletir em termos teóricos.

---

<sup>26</sup> A primeira parte da entrevista não será transcrita com o intuito de preservar a identidade dos entrevistados, uma vez que corresponde a perguntas de carácter mais pessoal e individual.

**P7 – No que respeita à teoria da contabilidade, considera que o ensino da contabilidade em Portugal se adequa às exigências da profissão?**

R7 – Sim, genericamente eu penso que sim. Nas melhores escolas de contabilidade adequa-se perfeitamente.

**P8 – Considera que a teoria da contabilidade é adequadamente discutida no meio profissional?**

R8 – Pois isso já é outra questão... Em termos do organismo que nos representa, penso que... o nível de discussão... é bom, mas podia ser melhor. A nível... do contacto que tenho com outros colegas que exercem a função de TOC... não me parece haver grandes reflexões teóricas sobre... a melhor solução a dar a determinados problemas.

**P9 – Considera que essa melhor solução a dar a determinados problemas ainda não foi encontrada?**

R9 – Depende de... de determinados problemas não é, há determinadas questões que exigem alguma reflexão... ao nível das normas não é... e anteriormente já houve questões que... não estariam em conformidade propriamente com a norma, mas estariam em conformidade com a lógica da teoria contabilística.

**P10 – Em termos de prática, quando exerceu contabilidade, durante a sua vida profissional sentiu a necessidade de se apoiar na teoria da contabilidade?**

R10 – ... Senti.

**P11 – Em que ocasiões? Alguns exemplos...**

R11 – ... Bem agora concretizar... Não me lembro de nenhuma situação em concreto mas... sempre que aparecia um novo facto, uma nova transação, que não era comum num cliente, nós sentíamos a necessidade de estudar as especificidades das transações, para melhor enquadrarmos o tratamento contabilístico, aliás atribuímos o tratamento contabilístico mais apropriado. Não me lembro de uma situação específica porque também já lá vão alguns anos que eu deixei de exercer. Mas sempre que aparecia uma situação nova, que fugia, digamos, dos trabalhos normais que nós tratávamos, havia necessidade de refletir.

**P12 – Na prática contabilística qual considera ser o grau de aplicação da teoria da contabilidade?... Aplica sempre, às vezes, muitas vezes...**

R12 – ... Eu acho que tem sempre que se aplicar porque você, quando está a aplicar, um conjunto de requisitos que estão estabelecidos em normas, essas normas são construídas sempre com base na teoria. Portanto, a partir do momento que você siga um determinado procedimento que está estabelecido, inerentemente está a seguir uma lógica teórica.

**P13 – Já teve situações em que não aplicou a teoria na prática ou considera que existem situações...?**

R13 – Já.

**P14 – Quais?**

R14 – Não posso dizer.

**P15 – E considera que pode haver algumas questões que possam condicionar...?**

R15 – Questões fiscais, essencialmente, e questões relacionadas com a relação entre a empresa e a banca.

**P16 – Já teve situações ou ocasiões em que sentiu que existiam insuficiências na teoria da contabilidade?**

R16 - ... Não, que eu me lembre, que me tenham passado pela mão não... que eu tenha tido a experiência, não.

**P17 – Considera que existe algum afastamento entre teoria e prática contabilística?**

R17 – Da experiência e da convivência que eu tenho com alguns colegas, penso que infelizmente a postura é um pouco de... afastamento da teoria em relação à prática... Portanto, não há digamos um seguimento uma... aplicação muito rígida do que está estabelecido... não há reflexão sobre se realmente aquilo que está estabelecido é ou não a melhor opção, em termos de tratamento contabilístico.

**P18 – E considera que se deveria aproximar a teoria da prática?**

R18 - ... Ela está aproximada não é, mas as pessoas que a trabalham às vezes... não a tratam devidamente.

**P19 – Sugeria que mudasse alguma coisa no ensino da contabilidade para aproximar a teoria da prática?**

R19 - ... No ensino...Falando especificamente aqui do EES ao qual estou ligado penso que o regime de ensino é apropriado para os alunos captarem os principais aspetos da teoria contabilística, para permiti-lhes responderem às questões que lhe surgem lá fora. Das outras instituições não sei.

**P20 – Considera que a ligação à prática, quer por parte dos alunos, quer por parte dos docentes, é importante para quem ensina e para quem aprende?... O facto de os professores e os próprios alunos estarem na prática é importante para o ensino, se favorece, ajuda...**

R20 – Favorece porque têm uma visão concreta da realidade e, portanto, conseguem perceber melhor um conjunto de circunstâncias e vivências, e depois os alunos conseguem perceber, inclusivamente, como é que teoricamente isto tudo deve ser tratado.

**P21 – Para finalizar, considera que a teoria da contabilidade é bem utilizada pelos profissionais?**

R21 - ... Lá está, eu acho que não totalmente.

**P22 – Quais as razões?**

R22 – A razões relacionam-se com um conjunto de motivações que de certa forma leva a comportamentos desviantes, nomeadamente, questões de índole de tratamento fiscal ou de outra índole. Existe infelizmente hoje em dia uma tendência para em algumas circunstâncias não aplicar nem normas, nem teoria.

**Muito obrigada pela sua disponibilidade e colaboração.**

### **Anexo 3 - Grelha de análise de conteúdo das entrevistas**

Anexo 3 - Grelha de Análise de Conteúdo das Entrevistas

1. Teoria da Contabilidade					
	1.1. Definição de teoria da contabilidade	1.2. Importância da teoria da contabilidade na formação académica	1.3. Importância atualmente atribuída à teoria da contabilidade	1.4. Necessidade de refletir sobre a teoria da contabilidade	1.5. Discussão sobre a teoria da contabilidade no meio profissional
E <sub>1</sub>	As bases para fazer uma boa prática, ou seja, não há prática que não seja assente numa boa teoria e também não há uma teoria que não venha de uma boa prática para provar essas boas teorias.	Muita importância. Ajudou a estruturar o raciocínio que serve de base aos seus julgamentos profissionais.	Muita importância e tem vindo a assumir cada vez mais importância ao longo dos anos.	Tem necessidade de refletir pois, à medida que vamos conhecendo, mais chegamos à conclusão que devíamos saber mais ainda, ou seja, o conhecimento é na proporção da necessidade que temos de ter mais conhecimento.	A teoria da contabilidade é pouco discutida e seria importante discutir-se mais, principalmente hoje em dia, quando a contabilidade está mais assente em julgamentos profissionais e, se não se tiver bem estruturada a teoria, os julgamentos profissionais sairão prejudicados. Entende que os meios profissionais olham para a contabilidade na sua vertente essencialmente prática.
E <sub>2</sub>	Conjunto de normas que nos indicam a forma apropriada de relatar e de contabilizar determinados factos contabilísticos. Só é possível com a aprendizagem do sistema de normalização, sem isso, o cumprimento dessas normas é complicado.	Muita importância, já que toda a sua vida profissional tem a ver com a contabilidade .	Bastante importância. Refere que a teoria da contabilidade assume cada vez mais importância e é cada vez mais importante para podermos exercer de forma real a contabilidade.	Sente necessidade de refletir sobre teoria da contabilidade.	Considera que atualmente a teoria da contabilidade é adequadamente discutida no meio profissional e com as formações da OTOC cada vez mais. As exigências agora são maiores.
E <sub>3</sub>	Assenta num conjunto de pressupostos que regulam, através do seu normativo, a prática contabilística. Na evolução dos nossos normativos o que vemos é que a teoria contabilística não é mais do que um conjunto de regras assentes num percurso com alguma lógica.	Na licenciatura teve pouca importância porque a formação de base não é na área da contabilidade. No mestrado é que teve uma forte componente de contabilidade (ex. história; teoria da contabilidade etc.).	Bastante importância e cada vez mais. Considera que estamos sempre num processo de aprendizagem e que a forma como via a contabilidade inicialmente não é a mesma como olha hoje para a contabilidade. Inicialmente, interessava-se por perceber a prática contabilística e às vezes os conceitos teóricos perdiam-se um pouco. Atualmente, entende que se dominarmos bem a teoria facilmente conseguimos chegar à prática, aqueles que são bons na prática nem sempre depois percebem o porquê da teoria.	Tem necessidade de refletir pois estamos sempre num processo de aprendizagem.	Considera que a teoria da contabilidade não é adequadamente discutida no meio profissional e que não se discute muito. Cada um continua a pensar em si e, embora existam organismos reguladores, a contabilidade não é discutida entre nós. Deveria existir mais troca de ideias entre colegas e não há, até porque há sempre uma certa luta nesta classe.
E <sub>4</sub>	Conjunto de regras, princípios - se entender que estou a falar da EC. Se entender que estou a falar só de teoria em si, depende, aqui não vou dar nenhuma resposta. Este conceito terá muito a ver com o exercício de funções da pessoa. Se for estritamente numa ótica de docente, tem uma interpretação; se alargar ao exercício da profissão, depende se estamos a falar de pequenas, de grandes entidades, tudo isto condiciona o conceito que tem.	Muita importância. A teoria da contabilidade é importante e condicionante.	Muito importante. Sem a teoria, sem um bom conhecimento teórico, não se pode ser, ou aspirar a que consigamos ser, bons profissionais e aí a teoria da contabilidade é importante, mas também tem muito a ver com a posição que temos nas empresas.	Tem necessidade de refletir sobre teoria da contabilidade.	A teoria da contabilidade não é adequadamente discutida no meio profissional mas que tem havido uma grande evolução nesse sentido. Há uma mudança de mentalidade porque hoje os TOC são mais novos, nas ações de formação já se encontra gente jovem conhecimentos teóricos que os antigos contabilistas não tinham. Hoje o saber fazer é importante mas alicerçado num bom conhecimento teórico. Considera contudo existirem algumas mudanças, tal como tem verificado nas ações de formação da OTOC, em que as questões teóricas já são muito importantes (por exemplo, nas ações da ordem no final de 2010, foram promovidas muitas ações sobre o enquadramento e a aplicação do SNC). Refere, ainda, que a teoria tem vindo a ter uma maior importância porque as pessoas que mais resistentes são às questões de teoria têm vindo a afastar-se e o ensino não tinha esta vertente tão importante como tem hoje.
E <sub>5</sub>	De alguma forma, descreve os procedimentos ou o pensamento que devemos adotar para determinados atos na prática.	Foi importante a componente teórica para que se possa perceber a lógica.	Muito importante, cada vez mais, porque só conseguimos raciocinar se soubermos a teoria.	Tem necessidade de refletir sobre teoria da contabilidade mas refere que cada vez reflete menos, infelizmente. Contudo, procura que os alunos consigam refletir para perceberem a lógica da contabilidade.	Considera que a teoria da contabilidade é pouco debatida. Os alunos não gostam da teoria e esta passa-lhes um pouco ao lado, preferem a prática (e não é só na contabilidade, em todas as ciências) e, por isso, os docentes explicam a teoria mas rapidamente passam para a prática para que os alunos melhor percebam as matérias.
E <sub>6</sub>	Uma teoria da contabilidade é um itinerário lógico-dedutivo em que se aceita certos postulados e depois deduz-se. O primeiro problema é eleger os pontos de partida. Basicamente, está fundamentada em dedução e acredita que uma EC não passa de um enunciado de postulados, de princípios sobre os quais se parte para depois desenvolver, tirar consequências e soluções. Os pontos de partida da teoria da contabilidade são muito discutíveis e têm mudado ao longo tempo. Não considera a teoria da contabilidade apenas uma das teorias que existem. Cada teoria é uma pequena parte da teoria da contabilidade, uma linha de pesquisa.	Muito importante. Tanto que à saída da faculdade considerava que a teoria da contabilidade era central em toda a atuação económica e definidora mesmo das capacidades do economista, não é do contabilista, para esse é evidente. Refere que teve um bom professor, provavelmente o melhor da época como académico.	Muita importância e sempre atribuiu a mesma importância.	Sente sempre necessidade de refletir sobre teoria da contabilidade.	Considera que a teoria da contabilidade não é adequadamente discutida no meio profissional porque a pessoa nunca fala do que não entende, é como uma linguagem, se a pessoa não entende não fala. Há um número muito reduzido de pessoas que o fazem. Estando subjacente a isto o facto de não se conhecer os conceitos e a prática. Entende que é necessário ter prática por de trás, para se poder discutir teoria da contabilidade. Não há conversa porque não há linguagem e não há linguagem porque não há referências, a linguagem é uma referência, implica referências.



1. Teoria da Contabilidade					
	1.1. Definição de teoria da contabilidade	1.2. Importância da teoria da contabilidade na formação acadêmica	1.3. Importância atualmente atribuída à teoria da contabilidade	1.4. Necessidade de refletir sobre a teoria da contabilidade	1.5. Discussão sobre a teoria da contabilidade no meio profissional
E <sub>7</sub>	Algo que estrutura o pensamento contabilístico e que, à partida, é fundamental, para além de um adequado ensino. É o suporte para um bom tratamento da informação financeira e uma adequada relevação para, através da informação apresentada, proporcionar a adequada imagem, verdadeira e apropriada da situação das empresas. Sem teoria não conseguimos ter informação com qualidade.	Muita importância. Obteve as ferramentas necessárias para compreender bem a teoria da contabilidade e, mais tarde, teve necessidade de aprofundar os conhecimentos pois, à medida que as pessoas vão avançando e que as situações se tornam mais complexas, há sempre um aperfeiçoamento. Os conceitos e a teoria é fundamental para o entendimento da contabilidade e sem isso, sem teoria contabilística, sem os conceitos devidamente apreendidos, esquematizados e entendidos adequadamente não se entende contabilidade. Depois de se saber isto, as situações podem ser o mais diferentes possíveis que se conseguem resolver porque a conceituação teórica é fundamental para depois resolver os problemas.	Muita importância. Refere que a importância é sempre a mesma e que ninguém sabe contabilidade se não tiver os conceitos e a teoria da contabilidade sempre presentes, devidamente sustentados e solidificados. A partir daí as coisas tornam-se fáceis, sendo necessária uma aprendizagem e uma evolução contínua.	Tem necessidade de refletir e entende ser necessário uma aprendizagem contínua.	Neste momento o processo de formação é dirigido pela OTOC e nós temos um problema muito sério na profissão que é: um grande número de pessoas que constitui a OTOC não possui conhecimento resultante da frequência de um curso de ensino superior, ou seja, não é consequência da existência dos tais conceitos que são transmitidos em termos teóricos e da tal base da teoria da contabilidade, são pessoas que resultam do aprender fazendo. Nestas situações, vão fazendo de forma sistemática pelo que muitas vezes não estão suportados em termos teóricos. Conclusão, faz-se porque sempre se fez assim, não há uma justificação para o motivo porque não dominam em termos teóricos. Portanto, estamos com uma OTOC com duas realidades diferentes, aqueles que estão a fazer sem suporte teórico e aqueles que vêm do ensino superior, que de alguma maneira têm algum suporte teórico em termos de tratamento. Quanto à questão, pelo menos a formação está disponível, agora se as pessoas fazem essa formação e se a fazem de forma a apreender esses conhecimentos, se calhar uns sim outros não porque se calhar não têm conhecimentos para os apreender, se calhar as bases não as têm.
E <sub>8</sub>	Basicamente é debitar e creditar, que os débitos sejam sempre iguais aos créditos, que no balanço o ativo tem de ser igual ao passivo mais o capital próprio e na demonstração de resultados os rendimentos menos os gastos darão o resultado líquido do exercício, isso é a teoria da contabilidade. Se quisermos voltar para trás, temos de ir apreciar o Lucca Pacioli, as partidas dobradas e tudo o que deu origem à contabilidade. Aliás, a própria transação de produto por produto está na origem da teoria da contabilidade, um debitava e o outro creditava. Portanto, a teoria da contabilidade seria uma coisa que para ser analisada e explorada demorava muito tempo. A análise do património faz parte da teoria da contabilidade.	Toda a importância porque, essencialmente, toda a formação e funções que exerceu foi na área da contabilidade. Não teve disciplinas de teoria da contabilidade propriamente dita mas estudou todas as contabilidades e teve uma vertente prática e uma teórica. Na vertente teórica, se quisermos partir para aquilo que podemos entender por teoria da contabilidade, era aquele tipo de definições teóricas que todos aprendemos, o que era um balanço, o que era uma demonstração, o que era o património, como eles funcionavam, o que era um T, como e o que se debitava e creditava. Portanto, isso foi a base. Depois houve a especificidade de aplicar essa teoria a uma contabilidade bancária; a uma contabilidade financeira de uma empresa industrial e comercial; a uma contabilidade de companhia de seguros; a uma contabilidade de instituições de providência; todos esses tipos de contabilidade foram estudados ao longo da carreira.	Bastante importância.	Sente necessidade de refletir até porque quando começou a estudar contabilidade, a contabilidade que era seguida em Portugal era o POC francês. Passado uns anos, quando já trabalhava, entrou em vigor o POC e depois mudou para o SNC, portanto, houve alterações e teve de estar sempre atualizado e mais, ainda, por estar ligado a certas organizações.	Entende que a teoria da contabilidade não é adequadamente discutida no meio profissional. Esta é das profissões em que os seus membros estão mais desligados, há mais uma concorrência do que propriamente uma ligação entre os diversos profissionais da contabilidade, principalmente entre os escritórios de contabilidade. Esta concorrência leva a que, por vezes, as pessoas não se vejam como profissionais da mesma área mas como concorrentes, e as reuniões dentro da profissão quase que são impostas pela OTOC para a obtenção de pontos através de formação. Nessas formações vai-se discutindo alguma coisa mas é muito pouco. Não há fóruns de profissionais e era importante que houvesse porque há aqueles que trabalham na contabilidade há muitos anos, que além de terem a teoria têm a prática; e há aqueles que estão a começar. Para os que estão há muito era bom receberem conhecimento das novas situações que se verificam no aspeto teórico e que muitos não conhecem como deviam conhecer; e para os mais novos era bom porque os mais velhos podiam transmitir conhecimentos práticos que têm e isso ajudaria a enfrentar a contabilidade com mais facilidade.
E <sub>9</sub>	É a grande informação para todo o tipo de controlo de gestão que começa na construção de um balanço e depois na construção dos seus objetivos. Teoria da contabilidade é, no interior da empresa, o sistema de informação de gestão por excelência.	Inicialmente a teoria da contabilidade esteve pouco presente devido à formação de base. Refere que a teoria da contabilidade apareceu depois da prática, primeiro era um prático e só depois da prática é que foi à teoria, o que fez com que se apercebesse da teoria com muita facilidade. Não obstante considerar a teoria da contabilidade fundamental.	Muita importância, atribui sempre importância. Refere que a teoria é fundamental, são ambas muito importantes (teoria e prática), não há prática sem teoria.	Tem necessidade de refletir muitas vezes e faz um paralelismo com a língua, explicando que nós escrevemos o que falamos e que na contabilidade pode acontecer a mesma coisa. Se na prática se faz alguma coisa diferente, a teoria tem de acompanhar, tem que haver um equilíbrio face a uma linha que já não faz sentido. Portanto, se na prática se faz de uma determinada maneira não faz sentido que a teoria insista que se faça de outra. Assim, se se fala de maneira diferente então temos de escrever a mesma coisa que se fala.	Considera que o meio profissional muitas vezes não tem tempo para discutir a teoria, o que se passa na vida prática é diferente. Entende que todas as pessoas devem saber a teoria para aplicar na prática, mas uns estarão mais disponíveis para acompanhar a teoria ao longo da vida que outros e, esses, têm de estar também nas empresas. Assim, numa empresa com mais do que um TOC, um desses deveria ser o formador dos outros, seria o teórico, aquele que tem tempo de acompanhar e estudar todas as evoluções contabilísticas, fiscais e de gestão que aparecem no dia-a-dia das empresas e tem que passar aos outros, que têm de trabalhar. Quem muita formação faz pouco trabalha e a vida não se compadece disso, compadece do trabalho. A formação diária é fundamental e a forma de a fazer é termos esta formação existente dentro da própria instalação, por alguém que tenha apetência para a teoria, porque não há tempo, a maquete de conhecimentos teóricos é de tal forma elevada que temos de ter alguém que tenha a capacidade de nos acompanhar. Nas empresas não temos de tempo de estar a fazer formação diariamente mas esta é precisa.
E <sub>10</sub>	É todo um conjunto de princípios, convenções políticas, procedimentos, que são comumente estabelecidos para serem executados.	Bastante importante e foi fundamental para exercer a prática. Permitiu que obtivesse um conjunto de bases fundamentais para resolver qualquer questão, em termos práticos, na vida profissional.	Bastante importância, atribuindo a mesma importância hoje em dia à teoria da contabilidade.	Sente necessidade de refletir quando está a resolver questões práticas.	Considera que em termos do organismo que nos representa o nível de discussão é bom mas que podia ser melhor. Já a nível do contacto que tem com outros colegas que exercem a função de TOC, considera que não parece haver grandes reflexões teóricas sobre a melhor solução a dar a determinados problemas.
E <sub>11</sub>	Conjunto de proposições que dão forma ao modo como se faz a contabilidade.	Muita importância, estudava-se bastante teoria da contabilidade e teve bons mestres.	Muita importância e, atualmente, atribui ainda mais importância porque sem a perceção global do modo de estruturar e fazer a contabilidade, não é possível alcançar uma prática aceitável.	Tem necessidade de refletir e estuda bastante teoria da contabilidade para diversos propósitos: normas internacionais de contabilidade, a propósito de casos práticos que tem de resolver na vida prática, devido às funções que exerce e às organizações a que pertence.	Considera que a teoria da contabilidade não é suficientemente discutido no meio profissional e deveria ser mais.

1. Teoria da Contabilidade					
	1.1. Definição de teoria da contabilidade	1.2. Importância da teoria da contabilidade na formação académica	1.3. Importância atualmente atribuída à teoria da contabilidade	1.4. Necessidade de refletir sobre a teoria da contabilidade	1.5. Discussão sobre a teoria da contabilidade no meio profissional
E <sub>12</sub>	Como investigador na área da contabilidade, dirá que a teoria é aquilo que habitualmente chamamos a literatura, aquilo que vai sendo publicado em revistas com referências. Portanto, aquilo que vão sendo as novidades e que vão construindo a teoria da contabilidade. Mas, se fossemos à raiz do problema, diria que a teoria da contabilidade é, essencialmente, perceber o que é que são gastos, rendimentos, ativos e passivos e depois tudo o resto vem por acréscimo.	Foi importante, embora inicialmente tenha sido, essencialmente, mais prática do que propriamente teoria mas nos estudo de doutoramento estudou mais teoria da contabilidade. Anteriormente, genericamente o que aprendeu foram os conceitos de ativos, passivos, gastos, rendimentos. As discussões teóricas, de como é que vamos contabilizar algo, o porquê de fazermos determinada opção, essa teoria de aspeto mais teórico, não propriamente o código que vamos utilizar, nunca teve muito no início da formação mas sim no doutoramento.	Muita importância.	Tem necessidade de refletir até por defeito da profissão porque tem de ensinar alunos e tem de se manter atualizado e também mesmo por uma questão de prática. Embora não dizendo aos alunos que lhes tenho de ensinar teoria, por de trás está assente a teoria.	Considera que a teoria da contabilidade não é adequadamente discutida no meio profissional porque essencialmente são discutidos os aspetos práticos. Por vezes, em determinadas empresas, existem operações que não encaixam diretamente naquilo que são os normativos existentes e deviam ser pensadas e discutidas soluções quanto ao tratamento a dar. Nalgumas dessas situações, não se discute o suficiente sobre como vamos tratar, à luz de quê, com que princípios.
E <sub>13</sub>	Conceitos fundamentais que estruturam todo o pensamento contabilístico.	Bastante e abrangente. Refere que quando era aluno a teoria da contabilidade era bastante forte e era uma forte componente do ensino da contabilidade.	Muita importância, tendo atribuído sempre a mesma importância.	Sente necessidade de refletir sobre a teoria da contabilidade. Considera que a contabilidade tem impacto naquilo que fazemos e que é impossível ser um bom profissional sem saber os fundamentos que regem as opções contabilísticas. Estas opções contabilísticas originam tratamentos distintos e têm impacto na construção de informação e obviamente têm impacto nas opções que são tomadas com base nessa informação. Daí que seja importante esta reflexão.	Considera que não é adequadamente discutida no meio profissional porque a vertente profissional, muito por culpa dos organismos profissionais, assume em parte uma lógica de facilitar, não num mau sentido, no sentido de simplificar a vida aos profissionais de contabilidade. Refletir sobre assuntos relacionados com a teoria da contabilidade leva a que haja uma mudança de discurso e é necessário um discurso que seja baseado em refletir e em amadurecer ideias. No entanto, este tipo de discurso tem custos e leva tempo e os profissionais não têm tempo para dispensar este tipo de reflexão. Também o atual sistema de formação contínua da OTOC leva a que as pessoas apenas façam formação porque têm que fazer, é uma formação forçada, não é uma formação refletida, baseada em necessidades. O comportamento de uma pessoa que faz formação assim é diferente de uma que o faz porque sentiu necessidade (p. ex. pós-graduação), esta última é muito mais recetiva aos fundamentos teóricos. Depois em Portugal, existe uma separação muito grande entre a investigação e o profissional e há, em muitos sítios, uma grande mistura entre o profissional e o académico, ou seja, a pessoa que tem uma atividade profissional e interrompe essa atividade para ir dar aulas, ainda que as pessoas sejam excelentes profissionais, tem tendência a socorrer-se de uma visão mais prática, o que leva a que o ensino tenha uma vertente essencialmente prática. O que não é necessariamente mau, pode ser bom, em determinados casos, só é mau quando se tira lugar à capacidade de pensar e à importância dos fundamentos contabilísticos e da teoria da contabilidade. A separação entre a investigação e o bom profissional é muito grande em Portugal e não deveria ser porque é importante ver a aplicabilidade das normas para depois a norma poder evoluir.
E <sub>14</sub>	Primeiro de tudo refere que a teoria da contabilidade não se pode separar da prática porque não há teoria que não seja aplicada, e não há nenhuma prática que não deva ter suporte numa teoria previamente definida. A teoria assenta essencialmente naquilo que nós hoje em dia chamamos uma EC, na definição deste enquadramento normativo, princípios, conceitos, axiomas, que vão moldar a atividade contabilística.	Teve muita importância, foi a base dessa formação. A teoria esteve bastante presente e continua a estar porque mesmo depois de estar na prática, a teoria tem de nos acompanhar sempre. Considera que não pode haver uma prática consciente da contabilidade se não tiver sustentada na teoria.	Muita importância, atribuindo agora mais importância.	Tem necessidade de refletir sobre a teoria da contabilidade regularmente até pela imposição da profissão e, essencialmente, pela evolução que a prática contabilística tem levado a nível nacional, nomeadamente as transições que tivemos, do POC para o SNC, e a ligação deste SNC com os normativos internacionais. Portanto, todas estas mudanças, no nosso normativo, muito mais baseado em conceitos do que na própria técnica, leva a que todos os profissionais reflitam mais sobre a teoria.	Entende que a teoria da contabilidade não é adequadamente discutida no meio profissional, muito fruto daquilo que foi o normativo até ao momento. Nós tínhamos uma classe de profissionais que olhava para o POC como um conjunto de indicações para um exercício de uma profissão, era quase pouco mais que uma técnica para fazer um conjunto de registos e algumas informações e não se dava a importância devida aos normativos e aos conceitos que estão associados e, por isso, havia essa lacuna. Com o SNC está-se a tentar fazer uma mudança de mentalidades mas, como em tudo na vida, os TOC como muitos outros são muitas vezes resistentes à mudança e vai levar algum tempo até essa cultura ficar enraizada.

2. A Teoria da Contabilidade na Prática Contabilística				
	2.1. Necessidade de utilização da teoria da contabilidade na vida profissional	2.2. Grau de aplicação da teoria da contabilidade na prática contabilística	2.3. Situações em que os entrevistados não aplicaram a teoria da contabilidade	2.4. Insuficiências na teoria da contabilidade
E <sub>1</sub>	Sentiu necessidade de utilizar a teoria da contabilidade com muita frequência para formar opinião, produzir relatórios e fundamentar os julgamentos profissionais que tem de tomar na atividade profissional. Teve necessidade de aprofundar os conhecimentos uma vez que o crescimento foi feito durante muitos anos.	Considera que existe pouca aplicação, devido à crise dos preços no mercado da contabilidade pois, se os preços são baixos para se ter maior rendimento pensa-se menos, tenta-se fazer mais em menos tempo; também devido a alguma iliteracia de uma parte substancial dos profissionais. Considera que não se aplica teoria da contabilidade na área das contingências pois, a maior parte, aplica o que está no código do IRC e não o que está na teoria da contabilidade.	Todos os dias depara-se com essas situações, como por exemplo, nos lançamentos básicos, em que não aplica a teoria porque não são operações complicadas que levem a reflexão, são operações repetitivas que não carecem de julgamento. Quando as operações são mais complicadas já se tem de pensar mais e há necessidade de se debruçar sobre a teoria. Refere, ainda que a maior parte dos factos nas empresas não carecem de julgamentos visto que são muito repetitivos.	Já teve muitas ocasiões em que sentiu insuficiências, por exemplo, na forma como é tratado o <i>goodwill</i> , na forma como são tratados alguns resultados realizados e não realizados, em que podem existir brechas que podem não acautelar o interesse dos investidores ou dos minoritários. Porque o julgamento e a abertura das normas é tão ampla que quem tiver informação privilegiada, conjugado com o facto de as normas serem muito abrangentes, poderá fazer com que as DF sejam menos independentes.
E <sub>2</sub>	Teve sempre e diariamente necessidade de recorrer à teoria da contabilidade e foi aprofundando os conhecimentos. Considera que na nossa área é sempre necessário estar atualizado e fazer uma aprendizagem contínua.	Considera que aplica-se sempre, referindo que antes de registar os factos contabilísticos aplica sempre a teoria da contabilidade.	O entrevistado não respondeu a esta questão.	Refere que não teve situações em que tivesse sentido insuficiências porque a sua formação desde o secundário é em contabilidade, portanto, a teoria tem acompanhado sempre o seu percurso. Relativamente a outros colegas sente bastantes lacunas na aprendizagem e considera que muitos deles nem sequer aplicam a teoria. Entende que isto sente-se mais nos escritórios de contabilidade, em que os TOC são pessoas antigas que não tiveram formação na área.
E <sub>3</sub>	Sentiu necessidade de utilizar a teoria da contabilidade na vida profissional porque fazer prática sem pensar primeiro na contabilidade é um erro. Crítica os TOC que fazem muitas vezes contabilidade com base na prática, considerando ser a ótica da receita. É sua opinião que na contabilidade ninguém se preocupa em perceber o porquê e quanto a isto nada muda: continua-se a fazer sempre o mesmo tipo de procedimentos contabilísticos e às vezes a teoria muda e continua-se a fazer igual. É o que está a acontecer neste momento e há muitos que continuam a fazer a contabilidade numa ótica de POC. Entende que são os mais jovens que vão fazer a mudança e que já se começa a ver uma diferença: mais qualidade. Acredita que se começa a fazer cada vez mais contabilidade para a tomada de decisão do que a contabilidade para o fisco.	Entende que se aplica sempre a teoria da contabilidade na prática.	Não teve nenhuma situação em que não aplicou a teoria da contabilidade.	Nunca teve situações em que sentiu insuficiências na teoria da contabilidade e considera que a EC permite colmatar isso. Refere que o nosso sistema de normalização é composto por normas que supostamente explicam quase tudo, portanto, prescrevem um conjunto de tratamentos contabilísticos para um conjunto de cenários. Depois temos a EC que, pela sua abrangência, cabe lá tudo. Até ao momento não tem conhecimento de alguma situação que eventualmente não se enquadrasse e que não pudesse dar solução de acordo com o que está na EC.
E <sub>4</sub>	Sentiu quase sempre necessidade de utilizar a teoria da contabilidade. No caso de uma microempresa, as questões são diferentes de uma empresa em que exista um ROC, pois este desenvolve um trabalho que obriga os TOC a aplicar os conhecimentos teóricos, o que considera importante. Nas microempresas é sua opinião que há coisas que se aprende na escola que não têm interesse. Contudo, considera que quando se está a formar deve-se transmitir conhecimentos que se apliquem às mais variadas situações e que permitam que os alunos entendam as questões e os obrigue a pensar. Refere que há determinadas matérias que não são precisas pois dependem do exercício da atividade. Na maior parte dos casos temos de saber todo o conceito para fazer a aplicação, caso contrário vão ser cometidos erros porque não se é capaz de tratar as questões e esse suporte teórico é fundamental.	Considera que existem situações em que não se aplica, dando como exemplos o caso da periodização: nas microempresas, com poucos recursos humanos na área administrativa, essas questões não têm relevância; a materialidade, não ao cumprimento das obrigações em termos fiscais, mas na ótica contabilística; na aplicação prática de um conjunto de conceitos teóricos que se aprendem. Aponta a dimensão das entidades como sendo outra condicionante que pode levar a que os TOC não apliquem a teoria da contabilidade. Refere que no caso de entidades com pouca expressão, muitas vezes não é aplicável porque nem é possível aplicar determinados conceitos teóricos e a sua aplicação não tem qualquer interesse para os TOC, não traduz nada e não é uma mais-valia, considerando que isto reflete-se numa boa parte do nosso tecido empresarial.	O entrevistado não respondeu a esta questão.	Já teve situações em que sentiu insuficiências na teoria da contabilidade porque os nossos conhecimentos teóricos obrigam-nos permanentemente a uma atualização dos estudos. E, numa ou noutra situação, pode ter havido, da sua parte e das pessoas com quem trabalha, uma não aplicação correta, em que as soluções apresentadas e as opções tomadas poderiam ser diferentes se se tivessem focado mais na importância da teoria.
E <sub>5</sub>	Teve necessidade de utilizar a teoria da contabilidade na vida profissional. Quando tinha dúvidas ia ver qual era o pensamento que justificava determinada execução. Teve de aprofundar os conhecimentos porque na vida prática deparou-se com situações em que necessitou de ir ver à parte da teoria o que deveria fazer.	Considera que, em algumas situações, as coisas estão mecanizadas e não se aplica a teoria, como por exemplo, os lançamentos - está-se a aplicar a teoria mas não se pensa nisso, é mecânico. Quando houve a alteração do POC para SNC, a compra, a venda era igual mas sentiu-se necessidade de ir à teoria ler para ver se mudou alguma coisa. Refere que, muitas vezes, existem situações claras em que se vê que não se aplicou a teoria, por exemplo, no caso de contabilidades com inventários negativos; caixas com valores absurdos. Refere que o grande problema é serem os gabinetes a fazerem a contabilidade porque não conseguem controlar por não terem informação. Existem situações em que nem se aplica a teoria nem o que se aprende de SNC. Considera que esta não aplicação da teoria deriva da mecanização; do facto de não se saber que teoria explica a prática; de não se fazer uma relação entre a teoria e prática; e por facilitismo, usa-se muitas vezes o critério fiscal para não fazerem correções. A fiscalidade influencia muito, principalmente nas pequenas empresas.	Acha que não teve nenhuma situação em que não aplicou a teoria da contabilidade.	Já teve situações em que sentiu insuficiências e que não sabia o que havia de fazer, não só a nível prático mas também a nível de ensino. Referindo que às vezes são questões que têm a ver com a teoria outras vez não, mas sim sobre como se faz na prática.
E <sub>6</sub>	Sempre precisou de utilizar a teoria da contabilidade e, em muitas situações, se não se tivesse suportado na teoria da contabilidade teria errado e teria consequências práticas grandes. Sem teoria da contabilidade as suas apreciações teriam sido outras e, conseqüentemente, as decisões de outras pessoas também seriam diferentes.	Refere que tem duas respostas possíveis: numa considera que sempre que se dá uma resposta a qualquer coisa, está-se a seguir uma certa linha de teoria mesmo que inconscientemente e, portanto, a teoria está lá sempre mesmo quando quem a aplica o faz inconscientemente. A outra resposta possível é dizer que em geral a teoria não é considerada porque só é vista uma norma, lida a norma e aplicada a norma, contudo a norma também obedece a uma teoria. A EC tem atrás um entendimento teórico, pelo que considera que a pergunta não tem resposta. Entende que não é possível fazer-se alguma coisa contabilidade sem estar informado pela teoria, as pessoas estão condicionadas pelos conhecimentos que têm, os quais estão apoiados em teoria.	O entrevistado não respondeu a esta questão.	Nunca teve situações em que tenha sentido insuficiências na teoria da contabilidade.

2. A Teoria da Contabilidade na Prática Contabilística				
	2.1. Necessidade de utilização da teoria da contabilidade na vida profissional	2.2. Grau de aplicação da teoria da contabilidade na prática contabilística	2.3. Situações em que os entrevistados não aplicaram a teoria da contabilidade	2.4. Insuficiências na teoria da contabilidade
E <sub>7</sub>	Teve necessidade de utilizar a teoria da contabilidade e considera que é fundamental essa utilização. Entende que tendo uma boa base em termos teóricos todos os problemas se conseguem resolver porque essa base teórica é fundamental em qualquer situação.	Considera que também depende do tipo de empresas. O tecido português está dividido em pequenas e microempresas, em que o grau de exigência é relativo, entra-se numa rotina, as coisas são feitas de forma sistemática, não aparecem situações com alguma complexidade. Nas empresas com alguma dimensão considera que a teoria da contabilidade é importante para resolver muitos problemas e que esse conhecimento é fundamental.	Refere que, se calhar, algumas vezes pode ter omitido algumas situações em termos de teoria da contabilidade, normalmente por motivos resultantes das realidades empresariais. Teve algumas necessidades, em alguns momentos, de contornar, de alguma maneira, a própria teoria, incorretamente se calhar mas com consciência de que estava a fazer isso. Refere também que há pessoas que fazem isso com consciência porque dominam os conhecimentos e sabem que não estão a fazer bem e há outras que fazem sem ter consciência do que estão a fazer.	Considera que a própria teoria da contabilidade resulta da evolução do próprio ambiente empresarial, as coisas estão sempre a evoluir e a teoria da contabilidade é algo que está delimitada a um determinado momento. Os negócios, as situações empresariais, etc. desenvolvem-se muito mais depressa do que a própria teoria, as coisas evoluem e as normas e os normativos ficam de alguma forma parados e, daí, a necessidade de em determinados momentos se fazer uma reformulação da própria teoria para fazer face às evoluções ocorridas a nível empresarial. Refere que, provavelmente, em algumas situações e perante a evolução que o ambiente empresarial tomou, já possa ter detetado algumas situações em que aquilo que estava a aplicar teria evoluído e que haveria necessidade do normativo ter sido ajustado.
E <sub>8</sub>	Sentiu necessidade de utilizar a teoria da contabilidade porque, para se justificar o porquê de determinadas situações, é necessário conhecer a teoria, a prática está assente numa teoria. Considera que se faz algo porque há algo que diz que devemos fazer daquela maneira; é aí que entra a teoria pois é a teoria que marca os campos e os parâmetros daquilo que se deve fazer na prática.	Considera que aplica-se sempre e que é sempre necessária. Por algum motivo, quando se mudou para o POC ou para o SNC, muitos TOC abandonaram a profissão porque achavam que já não tinham capacidade para acompanhar a evolução da contabilidade. Há práticos que até sabem muito de contabilidade, só que sabem aquilo porque fizeram toda a vida. Quando teoricamente se modifica, muitas vezes as pessoas já não estão tão prontas a acompanhar as alterações e o desenvolvimento.	Acha que nunca teve situações em que não aplicou, até porque se aplicasse na prática alguma coisa que não estivesse de acordo com a teoria da contabilidade estava a ir, atualmente, contra a base da contabilidade e contra as normas contabilísticas de relato financeiro.	Considera que existem sempre insuficiências, dando como exemplo o facto de durante o tempo do POC existir muitos problemas, em que as empresas pequenas tinham uma certa dificuldade em aplicar aquilo que teoricamente estava imposto.
E <sub>9</sub>	Refere que sempre teve essa necessidade e que a teoria da contabilidade está sempre implícita em tudo o que nós fazemos. Considera que não se pode fazer controlo de gestão sem ter a teoria da contabilidade presente, sem ter implícitas algumas normas de contabilidade, nomeadamente, o SNC. Não se pode fazer prática sem absorver a teoria. Não se pode analisar um Balanço sem conhecer as normas de contabilidade. Entende que para tudo o que se faz, em qualquer trabalho, mesmo até um plano de negócios, tem de se conhecer a teoria da contabilidade. Teve necessidade de ir aprofundando os seus conhecimentos.	Considera que não há nenhuma situação em que não se aplique a teoria da contabilidade, nem no universo da gestão, nem no universo da microeconomia. Há situações em que na prática se pode fazer de maneira diferente da que diz a teoria, dando como exemplo a seguinte situação: a teoria diz e o próprio código de contas que, se se compra um imobilizado deve-se fazer o registo numa conta de outros credores, na prática muitas vezes o que se faz é levar tudo a fornecedores gerais. É evidente que quando se usa este critério, na prática tem-se sempre implícito que a teoria diz para levar a outros credores, interrogando-se se é a teoria que está certa e considera que não está. Todos os indicadores, nomeadamente fiscais, como mapas recapitulativos, levam a que na prática deva registar isso nos fornecedores gerais e pura e simplesmente ignorar o código de contas da teoria que me manda registar em outros credores.	O entrevistado não respondeu a esta questão.	Nunca sentiu insuficiências na teoria da contabilidade. Considera que a teoria da contabilidade não tem insuficiências, existe é uma insuficiência depois na aplicação prática da teoria. Apresenta o exemplo do desconto de letras, do que era o antigo POC e o que é agora o SNC: no POC a letra desaparecia do ativo e do passivo, só nos lembrávamos da letra quando o cliente não pagava, ou seja, quando descontava uma letra, dizia-se que o cliente não pagava e dizia-se que não devia nada ao banco, é um erro. Em SNC, em teoria "normalizada", temos de manter o cliente como ativo e temos de manter o desconto da letra como passivo, empréstimo bancário. Refere que com o POC isto já era possível e havia autores que teoricamente defendiam que nessa altura isso já devia passar por uma conta de terceiros. A teoria já estava à frente, a prática é que não seguia porque não estava "normalizado", não estava por lei regulamentado esse procedimento. Refere ainda que vê a teoria não imposta por lei mas a teoria do que andamos a aprender; já a prática considera que a teoria é o que está regulamentado, o que é imposto por lei.
E <sub>10</sub>	Sentiu necessidade de utilizar a teoria da contabilidade sempre que aparecia uma nova transação, que não era comum num cliente, sentia necessidade de estudar as especificidades das transações para melhor enquadrar o tratamento contabilístico e atribuir o mais apropriado. Portanto, sempre que aparecia uma situação nova que fugia dos trabalhos normais havia necessidade de recorrer à teoria.	Considera que se tem sempre de aplicar porque quando se está a aplicar um conjunto de requisitos que estão estabelecidos em normas, essas normas são construídas sempre com base na teoria. Portanto, a partir do momento em que se siga um determinado procedimento que está estabelecido, inerentemente está-se a seguir uma lógica teórica.	Já teve situações em que não aplicou, relacionadas com questões fiscais, essencialmente, e com a relação entre a empresa e a banca.	Não sentiu insuficiências na teoria da contabilidade, pelo menos que tenha experiência não.
E <sub>11</sub>	Teve quase sempre necessidade de recorrer à teoria da contabilidade durante a sua vida profissional.	Considera que se aplica sempre, referindo que algumas coisas são de prática-prática, básica, e que não está aí em causa a teoria. Já na resolução de problemas concretos de registo e conceção de informação a teoria é muito importante. Em empresas mais pequenas também é importante a teoria da contabilidade, contudo, quanto à aplicação, no geral, admite que não se aplica suficientemente, sendo a razão para tal a falta de formação em teoria e a falta de perceção da necessidade da teoria.	Em geral não teve situações em que não aplicou a teoria da contabilidade. Refere que não existem situações em que essa aplicação não ocorra porque qualquer solução prática terá um enquadramento teórico.	Considera que quando se fala em áreas que estão permanentemente em mudança, não apenas nos conceitos contabilísticos, na capacidade de contabilizar e fazer informação mas também alterações no meio (novos contratos, novas atividades, novas formas), naturalmente que a teoria tem de acompanhar. O que significa que pode haver, e muitas as vezes há, diferenças entre áreas não estudadas, não colmatadas pela teoria da contabilidade.

2. A Teoria da Contabilidade na Prática Contabilística				
	2.1. Necessidade de utilização da teoria da contabilidade na vida profissional	2.2. Grau de aplicação da teoria da contabilidade na prática contabilística	2.3. Situações em que os entrevistados não aplicaram a teoria da contabilidade	2.4. Insuficiências na teoria da contabilidade
E <sub>12</sub>	<p>Considera que, enquanto exerceu prática contabilística, não teve necessidade de recorrer à teoria da contabilidade porque, essencialmente, foram aspetos mais mecânicos. Naquela altura a contabilidade era ainda mais formal que agora e as preocupações eram, essencialmente, com regras do formalismo. Hoje encara a contabilidade como uma coisa fluída e considera que a contabilidade tem de ser alguma coisa que se adapta às situações.</p>	<p>Considera que a teoria se aplica mas que no dia-a-dia não se apercebe que se está a aplicar, contudo, sem a aplicar não se faz contabilidade. Subjacente a uma contabilização existe um contexto teórico, não é por acaso que se define a informação daquela forma, mas na prática do dia-a-dia o mecanicismo sobrepõe-se a qualquer reflexão. Isto devido à formação que tiveram, à facilidade e ao tipo de trabalho que apresentam. Em Portugal existem empresas, poucas, que querem fazer contabilidade e que precisam daquela informação para gerir a empresa; e existem outras, a maior parte, que a fazem apenas por imposição legal. Nestes casos, do lado das empresas (no geral pequenas empresas), geralmente não há uma preocupação com a informação, também não têm operações complexas e, portanto, a tendência é para se mecanizar, sobretudo quando muitas dessas empresas depois nem sequer têm uma estrutura administrativa que lhes permita ter um contabilista a tempo inteiro. Nos gabinetes de contabilidade o que acontece, no geral, é que se tem de fazer muitas escritas porque têm de cobrar pouco a cada empresa e não faz sentido pensar em divagações teóricas sobre as operações. Muitas vezes elas nem existem porque as empresas são de tal maneira uniformes e triviais nas operações que não há grandes divagações. Depois como se tem de fazer muito trabalho para ter rendimento também não há grande tempo para fazer grandes discussões e pensar no porquê. Conclui, assim, que não é só culpa das escolas.</p>	<p>Não teve situações em que não aplicou a teoria da contabilidade. Refere que se pensarmos que a pessoa aplicou o normativo, que subjacente ao normativo existem determinadas opções teóricas e que tendencialmente tendemos a seguir o normativo, que acaba por ter algum grau teórico, penso que em princípio as pessoas aplicam a teoria, se não o fizerem penso que não é deliberadamente. Existe a questão de por vezes não se discutir teoricamente as coisas e não se terem soluções adequadas para aspetos muito particulares.</p>	<p>Em termos práticos não senti insuficiências; em termos teóricos, de docência, considera que há situações que não estão devidamente definidas, que ainda não temos respostas, por exemplo, em relação à qualidade de informação, não propriamente no âmbito da contabilidade enquanto registo mas da contabilidade enquanto corpo teórico. Neste momento ainda não conseguimos definir concretamente e de forma simples o que é uma informação contabilística de qualidade e quando o é, considerando que isso é uma lacuna teórica. O comum das pessoas que trabalham em contabilidade, no dia-a-dia não se preocupam com este tipo de lacunas, produzem informação sem se questionarem se aquilo realmente preenche os requisitos e as necessidades do utilizador da informação. Uma outra lacuna está na qualidade da informação contabilística, isto é, como é que podemos facilmente ver se a informação das empresas é ou não fidedigna, que tipo de escolhas contabilísticas as empresas fazem para que depois a informação tenha um determinado "padrão". Considera que estas são questões que na prática as pessoas conhecem bem mas que teoricamente não são devidamente alicerçadas e utilizadas na prática; as pessoas não têm consciência do que teoricamente pode estar por de trás dessas situações. Outros casos são, por exemplo, querer mostrar resultados positivos no fim do ano quando deviam ser negativos e então fazem-se escolhas contabilísticas, seja tentando antecipar vendas do ano seguinte ou posticipar custos etc., para se conseguir a situação pretendida.</p>
E <sub>13</sub>	<p>Teve necessidade de recorrer à teoria da contabilidade, até para explicar aos clientes, considerando ser mais fácil explicar os impactos e as diferentes opções através de um T, de um balanço ou de uma demonstração de resultados do que estar a ler os parágrafos das normas. Temos de ter consciência do que diz os normativos mas às vezes abstrair do normativo e explicar apenas com base em fundamentos contabilísticos facilita imenso a passagem da mensagem. Quanto menos fundamentos de contabilidade a pessoa tiver mais difícil é fazer esta transição. Quanto mais se desenvolve a teoria da contabilidade na formação mais fácil é perceber estas coisas e transmitir a mensagem. Considera que a teoria da contabilidade deve ser algo simples, que deve ser visto como as principais regras, opções, princípios e fundamentos, sendo isto suficiente para explicar grande parte das opções que estão na contabilidade Depois vai-se ao detalhe da norma para o que for preciso e arrumar as ideias.</p>	<p>Como tem uma forte componente de teoria da contabilidade tem de dizer que a aplicação é quase total porque as normas são aplicações. Considera que as normas são a materialização de determinados princípios, objetivos, opções contabilísticas. Refere que percebe o porquê da norma existir mas se se colocar na posição de professor, de académico, consegue explicar porque é que aquele tratamento é assim sem precisar de uma norma. Mas para a prática, para justificar as opções que são relevantes para efeitos fiscais e até de auditoria, é preciso ter uma norma, para as pessoas poderem, através da norma, justificar a opção que tomaram. Considera que as normas são para si uma forma de justificar legalmente ou verbalmente as opções que se toma, mas não quer dizer que necessite delas para saber aquilo. Contudo, refere que grande parte dos nossos profissionais, que são treinados e educados em escolas de contabilidade, não aplicam de forma conveniente as regras que deveriam aplicar. Aponando razões como a facilidade, a busca de homogeneização das práticas, de ordem fiscal, de ponderação entre o custo e o benefício.</p>	<p>É muito difícil responder porque a teoria por definição é algo muito mais abrangente do que as normas, que é o que as pessoas têm de aplicar, são especializações, aplicações da teoria, em que muitas opções ficaram pelo caminho. Até posso responder dizendo que há muitas situações em que não aplico a teoria porque não a posso aplicar, ela não está vertida nas normas e na prática tenho de aplicar as normas. Há muitas situações em que, com base na teoria, posso pensar numa solução melhor. Há situações que, por a teoria ser tão larga, passa por um processo de afunilamento - processo de normalização - resultando nas normas e ao aplicar as normas, estou necessariamente a deixar tudo o resto de fora, o que não está vertido nas normas. Isto se responder como professor. Se responder como profissional: direi que aplico o que está nas normas, portanto, se a esse nível perceber que deliberadamente optei por uma solução que conduz a informação mais conveniente ou fácil (para efeitos fiscais, por exemplo) e não a mais fidedigna, então sim, mas se o fiz é porque terei uma vantagem e interesse naquela opção. Neste caso, derrogo o princípio fundamental da EC - produzir uma imagem verdadeira e apropriada, uma imagem fidedigna.</p>	<p>Considera que a teoria da contabilidade não é uma coisa estática e que a resposta depende do que se considera ser a teoria da contabilidade. Se responder numa perspetiva em que considere que a teoria da contabilidade é a EC, então dirá que: claramente há situações em que a EC e as normas que dela decorrem têm insuficiências. Já numa perspetiva da teoria da contabilidade como algo maior, então dirá que: ela é quase um ser vivo que evolui consoante o pensamento vai evoluindo e que deve mover-se constantemente para se adaptar à realidade, portanto, daí muito dificilmente ela pode ter insuficiências ou, se as tiver, se for uma boa teoria da contabilidade, elas devem ser temporárias, é só o tempo de reagir à mudança. Isso não quer dizer que a teoria seja insuficiente, as normas é que foram sendo insuficientes e, por esse motivo, foram sendo alteradas mas os princípios teóricos estavam lá. A teoria da contabilidade, se pensarmos nela como sendo o objetivo máximo produzir a melhor informação verdadeira e apropriada, tem que estar sempre presente, ou seja, qualquer profissional ou qualquer pensador deve ter capacidade para ver que uma opção está a produzir informação mais errada e alterar, não aplicar a norma ou alterar ou propor alterações mas a evolução tem de ser constante e é assim em qualquer ciência. As ciências não são insuficientes as ciências refletem o pensamento de todos, há diferentes formas de pensar que incluem diferentes escolas, elas podem ter dificuldades em expressar-se em adaptar-se à realidade mas essas dificuldades, vão sendo ultrapassadas.</p>
E <sub>14</sub>	<p>Teve necessidade de utilizar a teoria da contabilidade na vida profissional. Refere que quando exerceu a profissão de TOC, como foi pouco tempo, senti necessidade de fazer atualizações em termos de formação mas não considerava essa necessidade de formação em termos de teoria da contabilidade, era mais uma formação na vertente prática, considerando ser o que acontece na generalidade dos profissionais. Em termos globais sente uma constante necessidade de fazer atualização de conhecimentos em termos da teoria, necessidade que se prende com a obrigatoriedade de todos os anos assumir unidades curriculares como responsável e, também, para saber justificar a prática assente numa teoria. Em termos pessoais entende que isto surge naturalmente porque esteve sempre em formação mesmo depois de começar a trabalhar. A obtenção de conhecimentos de teoria da contabilidade veio de forma implícita no processo de formação.</p>	<p>Entende que a prática quando é bem feita tem sempre subjacente a teoria da contabilidade, que sustenta essa prática. Refere que lhe parece que há muito boas práticas e há más práticas mas quando a prática é bem feita a teoria está presente. Muitas vezes os profissionais entram em conflitos de práticas da contabilidade, muitas vezes corretas mas, por vezes, não conseguem fazer uma associação direta e consciente à teoria. Pensa que esta situação deverá alterar-se mas de momento ainda estamos no período de adaptação e tem havido algumas resistências, nomeadamente, quando analisamos as normas. A resistência é, essencialmente, por parte dos profissionais que na generalidade estão habituados a praticar uma determinada técnica e prática e têm tido resistência em procurar na teoria outro tipo de entendimentos. Considera que as normas têm tudo o que é preciso e que falta lá pouco porque os textos deixam alguma liberdade para o entendimento dos profissionais. Se as normas não ficarem diretamente associadas a essa prática vai-se perder alguma coisa. Espera que este processo de normalização seja melhorado, sendo que para isso o papel das instituições de ensino, da OTOC - que pensa que tem feito coisas interessantes, é importante.</p>	<p>Já teve situações em que não aplicou a teoria da contabilidade. Muitas vezes tem a ver com o facto de existirem práticas profissionais já instituídas, outras por facilitismo, nomeadamente quando, embora também associado à teoria da contabilidade, temos um conjunto de normas e princípios e depois temos que criar uma hierarquia de normas e, por mais que a teoria dê maior relevância a um determinado tipo de princípios, a prática às vezes leva-nos a dar ênfase a outros tipos de princípios. Por exemplo, quando existe conflito entre os princípios substância sob a forma, materialidade, etc., e nesta ponderação, entre hierarquia de princípios e de normas a aplicar, acredita que possa ter dado mais importância ao facilitismo em termos práticos do que à teoria mas terá acontecido ocasionalmente. Considera que o que origina estas situações são os vícios da prática, hábitos que foram passando pelos profissionais e são exatamente esses hábitos e vícios da prática que estão aqui a funcionar como mecanismo de resistências à mudança neste processo de transição do POC para o SNC.</p>	<p>Não diria insuficiências ou a existirem seriam da minha parte no entendimento da teoria. A teoria da contabilidade é relativamente ampla para sustentar a maior parte das decisões, pelo que as insuficiências não estão na teoria mas antes na dificuldade de a entender ou algum conflito em termos de normativos contabilísticos; aí considera que já pode ter encontrado algumas dificuldades em termos de normativos. Já a teoria da contabilidade é em si ampla o suficiente para não considerar que existam grandes falhas.</p>

2. A Teoria da Contabilidade na Prática Contabilística		3. Ensino da Contabilidade em Portugal			
2.5. Eventual afastamento entre a teoria e a prática contabilística		2.6. Adequada utilização da teoria da contabilidade pelos profissionais	3.1. Adequação às exigências da profissão	3.2. Mudanças no ensino para aproximar a teoria à prática contabilística	3.3. A ligação à prática e o ensino e aprendizagem da contabilidade
E <sub>1</sub>	Considera que existe um afastamento e que se deverá aproximar a teoria da prática mas com algumas reservas pois, se se tentar aproximar correm-se dois riscos: se privilegiar a vertente teórica, que se deixe de pensar teoricamente e em modelos abstratos, que é o que normalmente desenvolve um determinado tipo de raciocínio; se privilegiar que a prática deve atender de uma forma fundamentalista à teoria, receia que os que enverguem por esse caminho tenham uma atividade profissional condenada ao fracasso.	Considera que há um grupo de profissionais que aplica e utiliza bem a teoria, má há um outro grupo (que são os que tratam a maioria das empresas portuguesas - microempresas), que provavelmente não estão muito preocupados com essas teorias e, como são microempresas, também não terão operações complexas que exigem um raciocínio muito elaborado.	Considera que depende dos EES. No EES a que está ligado, considera que maioritariamente se adequa. Nos outros ESS, tem a perceção que os alunos são levados a decorar as regras contabilísticas e não a pensar sobre contabilidade. Quando existia o POC sabiam o POC e pouca contabilidade; com o SNC sabem os quadros de contas e as contas a movimentar mas os fundamentos e os julgamentos profissionais são poucos, referindo que o desenvolvimento dos julgamentos profissionais são poucos estimulados.	Sugere que o ensino da contabilidade dê mais ênfase aos pensamentos, e ao desenvolvimento dos julgamentos profissionais, do que às regras contabilísticas.	Considera que é importante que os docentes e os alunos tenham contacto com a prática. É importante que os docentes tenham tido uma ligação à prática porque, caso contrário, não conseguem ter uma visão do que estão a ensinar. No caso dos alunos porque, por exemplo, lhes permite ter uma visão da realidade.
E <sub>2</sub>	Considera que existe um afastamento que não devia existir. Nota esse afastamento no exagero de, ao registarmos determinados factos contabilísticos, deixarmos de parte alguns aspetos da teoria, que em termos académicos são ensinados e se devem fazer, mas que depois na prática ou por falta de tempo ou por desatenção não são aplicados.	Considera que os profissionais não utilizam bem a teoria da contabilidade, acrescentando que pelos profissionais com formação é bem aplicada. Pelos profissionais sem formação não é porque na altura em que começaram a trabalhar na área não era exigida formação e, então, foram-se acomodando à vida prática e têm falta de teoria. Muitas vezes acontecem erros na prática por falta da teoria, por desconhecimento da parte teórica. Refere que cada vez mais as coisas vão melhorando porque a Ordem também obriga a que haja formações e, como tal, a ter alguma formação teórica.	Considera que se adequa. A forma como os alunos veem preparados do secundário é que não porque a maioria não tem noções nenhuma de contabilidade.	Sugere que nas disciplinas ligadas à contabilidade se aproxime cada vez mais a teoria da prática e que se incute nos alunos que uma coisa é o que se aprende, outra é o que se faz e o que se ensina. Refere que o problema é que existem pessoas que têm muitos anos de prática e pouca teoria, e o que aplicam é diferente do que se ensina.	Considera que é sem dúvida importante e fundamental que os docentes tenham uma ligação à prática. Refere que os alunos ficam mais atentos e mais interessados quando se dá exemplos práticos e também é uma forma de eles poderem aprender, considerando que os exemplos práticos ficam mais na memória. Considera importante esse contacto por parte dos alunos para que tenham contacto com a prática.
E <sub>3</sub>	Considera que não existe propriamente um corte entre uma e outra mas acha que há conceitos teóricos, que não são aplicados muitas vezes, que poderiam levar a que a informação tivesse mais qualidade, devido eventualmente ao trabalho acrescido que traz a quem faz contabilidade. Dá como exemplo as bases de mensuração e os critérios de depreciação: considera que muitas vezes as pessoas não querem aplicar algumas dessas bases de mensuração por darem muito trabalho mas, que se calhar, até era o mais correto para mensurar um determinado ativo/passivo.	Refere que a teoria é utilizada pelos profissionais, contudo não na sua plenitude, considerando que não tiram o máximo de partido daquilo que diz a teoria da contabilidade e que poderiam aprofundar mais.	No que respeita ao EES a que está ligado, considera que se adequa devido ao trabalho que é desenvolvido, à forma como os planos de estudo estão elaborados, à forma como as disciplinas são articuladas e ao conteúdo das mesmas. Considera que o ensino está muito focado na preparação para a prática contabilística e os alunos chegam ao mercado de trabalho bem preparados. No entanto, refere que existem más práticas contabilísticas, onde não se aplica bem o que se ensina nas escolas. Mesmo com o SNC, os julgamentos de contabilidade continuam a estar muito preocupados com as componentes fiscais; e não devia pois uma coisa é a contabilidade e outra é a fiscalidade. Refere que isto nota-se mais nas pequenas empresas, até porque nas grandes, em muitas delas, os órgãos de gestão têm outra formação de base e os objetivos são diferentes.	Sugere que se fomente a correta aplicação dos conceitos teóricos.	Considera que a existência de uma forte ligação das escolas com os gabinetes de contabilidade seria muito vantajosa porque permitia que os docentes fizessem a ponte entre a teoria e a aplicação prática e, se calhar, possibilitaria que dessem mais conceitos teóricos na sala de aula para os alunos depois poderem colocá-los em prática. Entende que não há muito essa ligação mas que já existem muitas faculdades onde a ligação à prática é ressalvada através, por exemplo, do projeto de simulação empresarial, das aplicações informáticas de contabilidade, etc., em que já se faz um pouco de trabalho de gabinete de contabilidade, o que julga ser benéfico. Contudo, considera que talvez ainda pudesse ser mais vantajoso se se conseguisse estabelecer parcerias com os gabinetes de contabilidade da região.
E <sub>4</sub>	Considera que existe um afastamento e que, muitas vezes, o grau de exigência que as normas impõem é desadequado ao nosso tecido empresarial. Considera que existem empresas em que uma aplicação de critérios mais simples seria o ideal porque não se justifica o investimento para resolver algumas questões. O regime que existe para as microentidades vai nesse sentido mas ainda podia ser mais simples. Refere contudo que isto criaria um problema: tendo em conta o nosso tecido empresarial e o elevado número de TOC, embora mais de metade não exerça, com a simplificação o problema coloca-se no mercado de trabalho: o que vamos fazer a estes contabilistas todos.	Considera que a teoria é bem utilizada pelos profissionais, nos casos que conhece e na maior parte dos casos é bem utilizada. Refere que, cada vez mais, as pessoas saem das universidades e dos politécnicos com um conhecimento cada vez maior dos conceitos teóricos para depois aplicarem nas empresas.	Considera que está adequado porque no EES a que está ligado procuram que os estudantes não submetam a sua aprendizagem ao POC ou ao quadro de contas, pois consideram que isso é residual e quem consegue perceber a teoria da contabilidade facilmente se adapta a qualquer modelo que tenha de utilizar. Refere que este ensino assenta muito na teoria da contabilidade mas que depois também tem as unidades curriculares com vertente prática.	Considera que o problema não está na relação que se estabelece entre a teoria e a prática. A questão está depois nas entidades pois, o que se verifica em algumas, é que os conhecimentos adquiridos a nível teórico não têm qualquer aplicação nas empresas, e tal tem a ver com o tecido empresarial e a organização contabilística, e não com uma ligação entre o ensino e a prática.	Considera que é importante essa ligação e um exemplo disso é a simulação empresarial. Quanto aos docentes permite-lhes fazer a ponte entre o que se ensina e o que se faz na prática.
E <sub>5</sub>	Considera que existe um afastamento e que se deveriam aproximar pois, nas situações em que há dúvidas de como se faz, cada um faz à sua maneira e, se é assim, é porque a prática não está ligada à teoria. Refere que, atualmente, ao aplicar os princípios vigentes, eles levam-nos a determinados caminhos, que deveriam ser iguais para todos e não é isso que acontece, uma vez que a subjetividade está cada vez mais presente na contabilidade, o que pode prejudicar a comparabilidade. Considera que para aproximar a teoria da prática, se calhar, deveria haver FAQ's ou algo que especifique a subjetividade de determinadas normas e clarifique determinadas situações.	Considera que não é bem utilizada porque, muitas vezes, não a conhecem e quando a conhecem, por vezes, não aplicam e não a utilizam de forma correta por poderem não obter os mesmos resultados na prática.	Considera que se adequa. No EES a que está ligado existem determinadas práticas que têm como propósito levar os alunos a raciocinar e não a decorar ou mecanizar porque se as coisas mudarem, quem conseguia pensar num sistema também o faz noutro; se estiverem mecanizados já será mais difícil.	Sugere que se devia começar por definir quais são as teorias contabilísticas existentes e qual a importância de cada uma na prática contabilística. Aprofundar mais a teoria no ensino e dar a evolução teórica.	Considera que é importante pois ter uma experiência prática ajuda a esclarecer dúvidas e situações. Refere que mesmo em termos teóricos, quando se dá as aulas, ajuda para darmos exemplos e fazermos uma relação com a prática, contudo acha não ser este o caminho que o ensino está a definir. Quanto aos alunos é importante para terem uma visão prática e aplicarem o que aprendem.
E <sub>6</sub>	Na medida em que a teoria não está claramente formalizada não existe afastamento. Só se pode falar em desvio quando temos duas realidades e, de facto, a parte da teoria neste momento está muito no vazio, portanto, não se pode falar em disparidade de uma coisa que existe que é a prática e outra coisa que devia estar mais formalizada mas não está, e como não está formalizada, dificilmente se pode tratar como uma referência. Pode dizer que toda a contabilidade ligada às empresas está desviada porque não é possível e é uma promessa vazia fazer informação para decisão dos acionistas. A generalidade das práticas contabilísticas neste momento vão contra a sua forma de interpretar a contabilidade, portanto, estão totalmente afastadas.	Considera que nunca é bem utilizada. Refere que o prático ignora a teoria da contabilidade uns anos depois de sair da escola mas, porque é uma pessoa racional e porque a vida social é mesmo assim, tem um quadro mental no qual decide e, como tal, tem sempre implícita uma teoria da contabilidade mesmo que ele não se dê conta. Se uma pessoa (ROC ou TOC) não tem formação em teoria da contabilidade, se não tem consciência de que existem problemas relacionados com a teoria da contabilidade, é evidente que a tendência será para não considerar. A prática e a teoria estão sempre misturadas. É impossível neste tipo de saber distinguir a prática da teoria porque a prática, normalmente, é fruto de uma teoria, da qual se tem mais ou menos consciência e que é mais ou menos coerente. Quando se tem consciência de que existe tende a ser mais coerente.	Considera que não se adequa definitivamente. Desde logo porque faltam docentes com esse tipo de formação e depois a teoria da contabilidade, para ser bem entendida, tem de ter práticos atrás, para saberem o quão importante é a contabilidade e a teoria da contabilidade em cada uma das decisões que tomam. Infelizmente, durante a evolução escolar e com a ideia redutora de fazer contabilidade, a contabilidade foi muitas vezes ensinada como se se estivesse a ensinar um ofício fixo, rígido e com muito pouca ligação com a necessidade de interpretar o que se vê e de conhecer a realidade. Considera que na maior parte das escolas a teoria da contabilidade foi muito esquecida no tempo do POC e agora pior ainda.	O entrevistado não respondeu a esta questão.	Considera que a ligação à prática dada através de estágios é mínima. Mais importante para os alunos é quando o que se está a tratar com problemas reais e que estão condicionados pelas necessidades e, portanto, a prática é muito importante. Refere que dificilmente se vê corretamente sem se estar treinado para ver seja o que for. Nos docentes também é muito importante porque para ensinar teoria da contabilidade é necessário ter prática. Considera que um dos grandes problemas atuais da academia é que, por virtude da legislação criada e da necessidade de produzir <i>papers</i> , a academia está longe da prática, cada vez há menos académicos com prática.

2. A Teoria da Contabilidade na Prática Contabilística		3. Ensino da Contabilidade em Portugal			
2.5. Eventual afastamento entre a teoria e a prática contabilística		2.6. Adequada utilização da teoria da contabilidade pelos profissionais	3.1. Adequação às exigências da profissão	3.2. Mudanças no ensino para aproximar a teoria à prática contabilística	3.3. A ligação à prática e o ensino e aprendizagem da contabilidade
E <sub>7</sub>	<p>Acredita que existe um afastamento porque até a própria aplicação do normativo leva a que haja interpretações diferentes e aplicações diferenciadas e, por isso, entre a prática e a teoria podem existir algumas diferenças na forma como as pessoas interpretam e aplicam. Considera que entre a teoria e a prática terá que haver sempre divergências porque isso resulta do facto da prática ser evolutiva e da teoria estar parada e, por isso, terá de ir atrás da prática e no fim responder a essas necessidades.</p>	<p>Considera que é bem utilizada, com a ressalva da estrutura da Ordem que tem uma grande parte de profissionais sem suporte teórico, que não tiveram formação teórica (da tal teoria da contabilidade que no final justifica aquilo que se faz) e, por isso, dentro da própria Ordem há aqui duas situações: pessoas que têm uma formação e uma abordagem diferente e outras que não. Considera que a entrada do SNC não deve ter sido fácil para esses profissionais que não dominavam os conceitos teóricos da contabilidade.</p>	<p>Considera que não se adequa porque o tempo que é dado às escolas, neste momento, com este tipo de ensino, é insuficiente para responder às exigências do mercado. Além disso, a transmissão do conhecimento talvez seja mais aligeirada e, assim, logicamente que as pessoas quando vão para o mercado de trabalho têm essas fragilidades, que há uns anos não tinham porque o grau de exigência e de transmissão era muito mais denso, sustentado e detalhado.</p>	<p>Considera fundamental mudar muita coisa pois entende que existe uma série de situações que estão desajustadas e que ao longo dos últimos anos tem-se perdido qualidade no ensino. Aponta como motivos para tal: o formato dos cursos e do ensino de Bolonha; o grau de exigência que se coloca; a forma como se leciona; os alunos que se recebem; etc. Sugere que o ensino da contabilidade seja mais exigente e que se altere o formato e a forma de ensino.</p>	<p>Considera que neste tipo de ensino é uma mais-valia para o aluno e para o professor ter esta vantagem de estar ligado à prática, pois, transporta para aqui uma vivência e uma perspetiva diferente e transmite-a aos alunos, os alunos ganham e o professor sente-se mais satisfeito e mais realizado. Refere que, no EES ao qual está ligado, esse mecanismo que existia tem-se vindo a perder e que agora a maioria dos professores estão nas faculdades a tempo inteiro e não estão lá fora. Também é importante que o aluno tenha contacto com a prática durante a formação.</p>
E <sub>8</sub>	<p>Considera que não existe afastamento entre a teoria e a prática contabilística. Acha que um afastamento poderá existir se as pessoas assim o quiserem, se não quiserem seguir à risca o que a teoria impõe. Aí automaticamente haverá uma divergência entre o que a teoria diz e o que é feito na prática; a prática tem de estar de acordo com essa teoria porque se não o fizer depois vêm as fiscalizações e depois as empresas terão problemas.</p>	<p>Considera que por alguns profissionais é bem utilizada. No entanto, em determinadas áreas há indivíduos que, para não perderem o cliente, fazem aquilo que ele quer (se o cliente não quer pagar tantos impostos eles são capazes de lhes diminuir a matéria coletável). Depois é capaz de haver pessoas cuja formação teórica não é a mais indicada, embora considere que agora já não é bem assim porque já se obriga a tirar um curso superior.</p>	<p>Refere que tenta adequar a parte teórica da contabilidade à prática do que se verifica nas empresas, dando as suas aulas baseadas na sua experiência do dia-a-dia nas empresas, pelo que considera que poderá estar a exercer o ensino da contabilidade como ele deve ser exercido. No entanto, refere que haverá pessoas que têm a parte teórica mas que nunca trabalharam numa empresa e aí acha que será mais difícil adequar. Considera importante que os professores tenham experiência prática porque, embora se fale muito na teoria da contabilidade, na vida de um contabilista a teoria conta na base mas depois é preciso muita prática para se saber aquilo que se está a fazer.</p>	<p>O entrevistado não respondeu a esta questão.</p>	<p>Considera que é importante que os professores tenham experiência prática para poderem passar essa vivência aos alunos; os alunos também devem ter contacto com a prática durante a formação, até porque na vida prática a teoria conta na base mas é necessário muita prática para se saber aquilo que se está a fazer.</p>
E <sub>9</sub>	<p>Considera que a teoria já está perfeitamente ligada à prática e que não há nenhum afastamento entre elas e o que há são pequenos pormenores. Os teóricos da contabilidade são pessoas muito ligadas às empresas, a contabilidade está centrada nos politécnicos, não é possível haver desfasamento. Existe um problema que considera grave, que é a exclusividade dos docentes, fazendo com que percam esta realidade. Considera que se é um ensino politécnico, um ensino profissionalizante, é impossível ter professores em exclusividade e que todos os professores sem exceção deveriam estar obrigatoriamente ligados às empresas. Considera que a exclusividade é um erro grave, estando a perder-se toda esta ligação com a prática e esta aprendizagem permanente que existe na prática.</p>	<p>Considera que a teoria da contabilidade é muito bem utilizada pelos profissionais, mencionando que o <i>feedback</i> que tem recebido das empresas, em relação ao curso (que tem a disciplina de projeto de simulação empresarial) ministrado no EES ao qual está ligado, é que as pessoas que saem daqui e entram em empresas, em menos de um ano, estão na plenitude das suas funções e estão preparados para assumir qualquer responsabilidade dentro das empresas.</p>	<p>Considera que se adequa perfeitamente e cada vez mais, referindo que não é por acaso que a profissão de TOC é muito híbrida, em que os cursos e os alunos estão preparados para todas as áreas (economia, gestão, matemática, ciências sociais, direito, nomeadamente, direito fiscal e, claro, contabilidade). Acrescenta que não é por acaso que o TOC é uma das 10 profissões em que ninguém está desempregado.</p>	<p>Sugere que, nos cursos de contabilidade, todos os professores estejam a trabalhar na prática simultaneamente, não havendo exclusividade. Considera que não é possível o regime de exclusividade e que este regime faz com que toda a aprendizagem prática se vá perdendo.</p>	<p>Considera que é fundamental essa ligação e que no dia em que isso se perder as escolas do ensino superior perdem.</p>
E <sub>10</sub>	<p>De acordo com a sua experiência e convivência com alguns colegas, considera que infelizmente a postura é um pouco de afastamento da teoria em relação à prática. Considera que não existe um seguimento, uma aplicação muito rígida do que está estabelecido e que não há reflexão sobre se realmente o que está estabelecido é ou não a melhor opção em termos de tratamento contabilístico. Considera que a teoria está aproximada da prática, as pessoas que a trabalham é que às vezes não a tratam devidamente.</p>	<p>Considera que não é totalmente bem utilizada. Aponta como razões a existência de um conjunto de motivações que, de certa forma, levam a comportamentos desviantes, nomeadamente, questões de índole de tratamento fiscal, etc. Considera que existe, infelizmente, hoje em dia uma tendência para em algumas circunstâncias não se aplicar, nem normas, nem a teoria.</p>	<p>Genericamente considera que se adequa, considera que nas melhores escolas de contabilidade adequa-se perfeitamente.</p>	<p>Considera que, no EES ao qual está ligado, o regime de ensino é apropriado para os alunos captarem os principais aspetos da teoria contabilística e que lhes permite responder às questões que lhes surgem na prática, pelo que não sugere mudanças.</p>	<p>Considera que essa ligação favorece porque obtêm uma visão concreta da realidade e conseguem perceber melhor um conjunto de circunstâncias, inclusivamente, como é que teoricamente isto tudo deve ser tratado.</p>
E <sub>11</sub>	<p>Considera que existe um afastamento e que se deveriam aproximar porque é fundamental fazer-se um trabalho prático num quadro seguro, harmonizado, corretamente formulado. Para tal, em geral, considera que se deveria adequar, por exemplo, os planos de contabilidade e as normas à teoria da contabilidade; aperfeiçoar os modelos conceptuais de contabilidade. Com o SNC isso ainda não se conseguiu na totalidade, referindo que não sabe se é fácil fazer essa adaptação em qualquer campo mas que há áreas em que isso não existe, algumas áreas residuais. Entende que não há apenas uma teoria da contabilidade, há muitas, há muitos modelos de teoria da contabilidade e não acha que se deva adaptar a uma teoria da contabilidade. Portanto, também nem sempre é fácil dizer se há uma diferença muito grande, depende. Refere que não é necessário que haja afastamento entre a teoria e a prática, não tem isso como uma necessidade.</p>	<p>Entende que depende da formação dos profissionais mas julga que tem progredido. Em regra, existe um aperfeiçoamento mas carece ainda de muito estudo e de muita aproximação.</p>	<p>Em alguns casos adequa-se, noutros não. Julga que em alguns casos vai-se muito para os aspetos práticos e introduziu-se algum pragmatismo e falta o estudo não apenas da teoria da contabilidade mas da teoria da empresa e de todo o enquadramento da contabilidade, considerando importante a abordagem destas questões.</p>	<p>Aconselha a que, antes de se ensinar contabilidade, se ensine a realidade, isto é, fazer com que os alunos percebam o que é uma empresa, a documentação de uma empresa, as operações, aprenderem teoria e matemática financeira, etc., aspetos prévios ao ensino da contabilidade. Depois é que se devia de facto ensinar teoria da contabilidade juntamente com a prática contabilística.</p>	<p>Considera que essa ligação é importante tanto para os docentes como para os alunos, melhorando a aprendizagem e o ensino.</p>



2. A Teoria da Contabilidade na Prática Contabilística			3. Ensino da Contabilidade em Portugal		
2.5. Eventual afastamento entre a teoria e a prática contabilística		2.6. Adequada utilização da teoria da contabilidade pelos profissionais	3.1. Adequação às exigências da profissão	3.2. Mudanças no ensino para aproximar a teoria à prática contabilística	3.3. A ligação à prática e o ensino e aprendizagem da contabilidade
E <sub>12</sub>	<p>Considera que a prática contabilística não segue profundamente aquilo que é a teoria, limita-se a seguir aquilo que são os normativos. Acha que as pessoas deveriam ter uma formação mais aberta, mais ampla, para permitir discernir situações que não fossem óbvias nos normativos. Refere que não é por acaso que, de vez em quando, os normativos são revistos, porque se detetam lacunas de tratamento. Mas também compreende que numa situação em que se trabalha com pequenas empresas isso não se discuta, somente quem gosta do tema, porque para problemas normais e comuns não precisa de ir mais longe.</p>	<p>Considera que é bem utilizada, ainda que intuitivamente. Refere que os práticos acabam por ter a teoria subjacente ao normativo; para eles, essencialmente, o alicerce é o normativo, tirando as situações particulares de um grupo de profissionais, como os revisores, que são confrontados com situações particulares que lhe são postas que têm de responder e encontrar soluções para elas. Agora ao nível dos TOC, a maior parte é essencialmente o que deve e o haver e o que subjacente está de teoria da contabilidade.</p>	<p>Considera que não se adequa, dando como exemplo o facto de na recente mudança de sistema contabilístico se ter notado a dificuldade de algumas pessoas em deixar o POC e passar para o SNC, o que considera ser o reflexo do tipo de ensino que existe - ligado a uma vertente meramente descritiva das operações, fazer um balanço, uma demonstração e, por vezes, esquecendo aquilo que de resto existe. Considera que neste momento estamos demasiado apoiados no aspeto mecanicista da contabilidade, formando contabilistas no sentido mais mecânico do termo, e não propriamente pessoas que pensem contabilidade e que tenham ideias gerais da contabilidade, privilegiando-se a mecanização em favor da compreensão e da discussão de situações particulares. Neste momento ainda se presta muita atenção às contas, mesmo nos livros de contabilidade, que considera serem essencialmente normativos, POC e SNC explicados. Ressalva, contudo, que por trás do SNC estão necessariamente princípios e teorias contabilísticas mas que depois há uma mecanização do processo. Considera ainda que a nível universitário a contabilidade deveria ser mais abordada em termos teóricos, de um corpo teórico e não propriamente em termos de um conjunto de regras de escrituração.</p>	<p>Sugere que a contabilidade introdutória e da formação contabilística seja, essencialmente, princípios teóricos e básicos, com discussão de ideias à volta desses, considerando que esta deveria ser a formação base das pessoas que vão trabalhar nesta área. Depois desta formação, facilmente quando fossem trabalhar e entrar na OTOC, tomavam contacto com os normativos, que facilmente seriam assimilados porque verificariam que aquilo que teoricamente e em abstrato aprenderam estava ali subjacente. Portanto, sugere que primeiramente se devia discutir os princípios gerais da contabilidade; os normativos seriam aquilo que assentava depois em cima e não propriamente a base. Refere que, ou se faz da contabilidade o estudo do normativo e do que é o SNC - e depois pode-se perguntar porque é que não se estuda o das instituições da solidariedade social, do bancário, etc. - ou então, tem de se dar os princípios mais genéricos e transversais, que não sejam válidos apenas agora mas continuam a ser válidos quando o SNC desaparecer.</p>	<p>Sem prejuízo de considerar que deveria haver uma vertente mais sólida de teoria da contabilidade, em que essa deveria ser a base e o normativo deveria aparecer depois, entende que ter prática neste tipo de matérias é importante para quem ensina e para quem aprende. Seria benéfico e melhoraria o aproveitamento em termos de qualidade e classificação se os alunos, aquando do ensino da parte prática, tivessem a possibilidade de ir conhecer uma empresa e ver como funciona. Entende que a prática ajuda a consubstanciar sobretudo a prática do que é uma empresa, isso continua a ser o básico. Não se pode ensinar a contabilidade ou fazer contabilização de operações quando as pessoas, por exemplo, não sabem o que é uma fatura Assim não há alicerce para construir o que quer que seja.</p>
E <sub>13</sub>	<p>Considera que existe claramente um afastamento por muitos motivos, como: o facilitismo; o facto de como preparadores sermos um ser económico-racional que toma decisões económicas (que incluem o tempo e o esforço que se tem para aprender determinada coisa, etc.); o interesse no sentido de manipulação das demonstrações financeiras ao optar por determinada opção, não por traduzir numa imagem mais adequada mas porque traz mais benefícios (um interesse mais da parte da gestão, da entidade); a relação custo-benefício. Se houver penalizações fortes para a não adoção de determinadas regras contabilísticas as coisas mudam; mas se não houver os outros fatores pesam mais. Considera que a teoria e a prática trabalham a velocidades diferentes e quer acreditar que no médio e longo prazo elas se ajustam e se acompanham. Como soluções para aproximar a teoria à prática aponta: a existência de um maior envolvimento dos organismos profissionais; as universidades desenvolverem mais esforços para sensibilizar para a importância dos alunos terem um bom fundamento teórico antes de desenvolver os conceitos práticos, e para a importância da teoria e da perceção do impacto das normas, que tem de ser uma cultura de escola não de um professor. Refere que o facto de os cursos terem uma duração menor e o facto de muitas pessoas não fazerem todas as etapas da formação superior não permite um amadurecimento de ideias.</p>	<p>Considera que não é bem utilizada. Aponta como razões para tal: o fisco; o organismo profissional; as universidades; o facto de não haver penalizações para determinados incumprimentos. Refere que, em limite e de um ponto de vista racional-económico puro e duro, se se tiver um bom profissional e um mau profissional, o bom profissional é que não foi inteligente porque o resultado é o mesmo, não tem problema nenhum prático mas tem muitos teóricos, só que um fez aquilo rapidamente e o outro não.</p>	<p>Considera que se adequa, ainda que depois a profissão esqueça os fundamentos.</p>	<p>Considera que se deveria mudar um pouco de tudo. Não se deveria contratar tanto os antigos alunos para darem aulas nos EES onde estudaram porque, assim, não se tem contacto com outras realidades, evolui-se de forma muito mais lenta porque vão ensinar aquilo que lhe ensinaram; enquanto que, se se contratarem pessoas de outros EES, está-se a buscar conhecimentos diferentes e a alargar a rede, não se criando um conhecimento cíclico, que não evolui. Considera que também os alunos não deveriam fazer os diferentes graus de formação nos mesmo EES pelos mesmos motivos. Além disso, é necessário mudar os liceus; o facilitismo de algumas disciplinas; o não incentivar a estudar; os próprios alunos e professores; etc., referindo ser um pouco de tudo.</p>	<p>Considera que é importante e que facilita imenso a aprendizagem e o ensino. O aluno quer saber o resultado final, quer saber como se faz, e o professor quer que ele saiba a teoria que está subjacente e, isto, leva a que eles tenham um comportamento dinamizado. Porém, considera ser muito difícil para o professor conseguir mostrar ao aluno que a teoria lhe é importante para desenvolver a prática. Talvez esse seja o maior desafio que o professor tem: tentar mostrar ao aluno que ele vai conseguir aprender muito mais e mais facilmente se desenvolver os fundamentos teóricos primeiro.</p>
E <sub>14</sub>	<p>Considera que ainda existe um afastamento que está relacionado com o facto dos profissionais da contabilidade não utilizarem a teoria na sua plenitude, fruto daquilo que tem sido os normativos e a sua evolução, da resistência à mudança, por facilitismo e por desconhecimento. Considera que para se melhorar essa ligação temos de trabalhar com as instituições do ensino superior e as ordens profissionais, seguindo o caminho que está a ser feito. No caso da OTOC, considera que esta tem tido um papel bastante importante no processo de acompanhamento, contudo, no futuro pensa que as formações não deveriam ser por obrigatoriedade mas pela necessidade de formação contínua dos profissionais. No caso dos EES, considera que se deverá transmitir para os alunos a forma como a teoria está sempre associada à prática, e isso tem-se estado a verificar e a melhorar com algumas imposições do processo de Bolonha e, portanto, agora é seguir esse caminho.</p>	<p>Refere que, tendo em conta os profissionais que conhece - muitos com ligação ao ensino - e sem sustentação empírica, considera que é bem utilizada. Contudo, acredita que em muitos casos isso não aconteça. Aponta como razões para que não seja bem utilizada os vícios da prática, que se vão enraizando na atividade e que não se foram atualizando à evolução da teoria e do normativo. Considera que, na prática, para muitos profissionais, os normativos base são os da fiscalidade, orientando mais o desenvolvimento da atividade e, portanto, as normas e a teoria da contabilidade não estão a ser aplicados como deveriam ser. Apresenta o exemplo das depreciações, em que se deve fazer as depreciações com base na vida útil e o que se faz na prática, manda o vício de muitos profissionais, é fazer de acordo com o decreto regulamentar. Estes são vícios que fazem com que as normas fiscais tenham maior peso que as contabilísticas. Quando fala em normas contabilísticas está subjacente a teoria da contabilidade, que muitas vezes fica em segundo plano. Tal não deveria acontecer porque podemos exercer a contabilidade na sua plenitude, com base nas normas da contabilidade e na teoria correta e depois temos os mecanismos para a adaptar à fiscalidade. Portanto, não existem indicações para cumprirmos as normas fiscais, pelo menos por parte dos organismos; pode é existir por parte das administrações e das gerências, mas aí é o TOC que tem de demonstrar que as coisas são distintas e isso parte muito dos EES, onde o professor tem esse papel.</p>	<p>Entende que tem estado a melhorar mas, em certos aspetos, ainda não está totalmente adequado. Os professores têm de dar a teoria mas também têm de dar a prática porque o aluno só sai bem preparado se o que for produzir na sociedade chegar para as necessidades de informação dessa sociedade, sendo necessário melhorar o ensino nesse aspeto. Entende que as unidades curriculares práticas, como o projeto de simulação empresarial e alguns estágios, ajudam bastante nesse aspeto mas que ainda se pode fazer mais. As escolas têm-se vindo a adaptar a uma metodologia de ensino-aprendizagem mas considera que ainda tem que haver uma diferenciação no ensino. Os professores devem querer que o aluno seja uma réplica de um bom profissional e não de um manual ou de um professor. Entende, ainda, que devia haver uma melhor ligação entre o ensino e os seus destinatários, que são a sociedade e as empresas, e que antes de se dar a formação aos alunos, dever-se-ia saber o que é que as empresas querem e quais são os requisitos, considerando ser nesta relação que poderá ainda haver alguma evolução futura.</p>	<p>Considera que se deve continuar o mesmo caminho e que não existem receitas universais. Entende que as pessoas responsáveis pelos planos curriculares deverão fazer uma maior auscultação à sociedade (empresas e instituições públicas), para que os EES se adaptem às suas necessidades. Pensa que isto poderá ser bem conseguido através dos projetos de simulação empresarial e dos estágios, nomeadamente, dos estágios profissionais, embora neste caso seja necessário um acompanhamento muito próximo para que não se distorça o processo. Também considera que os profissionais devem avançar em termos práticos com base na teoria da contabilidade, não cedendo aos conflitos de interesse e aos problemas de agência dentro das empresas, entendendo que essa posição deve ser transmitida no ensino.</p>	<p>Considera que essa ligação é fundamental e melhora o ensino e a aprendizagem. Refere que em todas as áreas é importante, mas nas áreas da contabilidade e da fiscalidade entende que as competências de um professor, depois de ter estado ligado à prática, são fundamentais para transmitir não só a teoria mas a forma como essa teoria é implementada na prática. Refere, também, que a ligação dos alunos à prática dá-lhes uma visão de como funcionam as empresas, o que considera importante; mas também dá-lhes vícios da prática e, então, será função do professor corrigir esses vícios, fazendo a ligação à teoria da contabilidade.</p>